

მეწარმე სუბიექტთა საგადასახადო დავების განხილვის პროცედურები და  
სამართალწარმოების პრაქტიკული ანალიზი (შედარებითი ანალიზი)

(თეორიული და პრაქტიკული ასპექტები)

ია ხარაზი, პროფესორი

საქართველოს დავით აღმაშენებლის უნივერსიტეტი, ქუთაისის აკ. წერეთლის  
სახელობის უნივერსიტეტი ORCID ID: 0000-0002-8510-1091

აბსტრაქტი

აღნიშნულ სტატიაში წარმოდგენილია საქართველოში წარმოებულ საგადასახადო (ბიზნეს) დავების განხილვის პროცედურები, სამეწარმეო, საგადასახადო და საბაჟო კანონმდებლობის დარღვევისას პასუხისმგებლობის დაკისრების თავისებურებები და პრაქტიკულ ხარვეზები. სტატიაში მოცემულია საგადასახადო (ბიზნესდავების) სამართალწარმოების პრაქტიკული ანალიზი საერთო სასამართლოების და საკონსტიტუციო სასამართლოს გადაწყვეტილებების, მნიშვნელოვანი განმარტებების საფუძველზე. ასევე, გაანალიზებულია ევროკავშირისა და საქართველოს შორის ასოცირების ხელშეკრულების ის მნიშვნელოვანი ჩანაწერები, რომელიც ერთის მხრივ, უზრუნველყოფს საგადასახადო სამართალურთიერთობების მოწესრიგებას, მეორეს მხრივ კი საქართველოს ევროინტეგრაციასა და სტაბილურ, მდგრად ეკონომიკურ წინსვლას. ნაშრომში განხილულია მსოფლიო სავაჭრო ორგანიზაციის წევრი ქვეყნების ბიზნესდავების მარეგულირებელი ნორმები და არსებული სტატისტიკა, ასევე პრაქტიკების გაზიარებისათვის გაანალიზებულია ევროპული და ამერიკული სასამართლო პრაქტიკები და საგადასახადო ბიზნესდავების გადაწყვეტის საკანონმდებლო რეგულაციები.

**საკვანძო სიტყვები:** ბიზნესსუბიექტები; ბიზნესდავები; ადმინისტრაციული და სისხლისსამართლებრივი პასუხისმგებლობა; საგადასახადო-საბაჟო სამართალდარღვევა.

**Procedures for Reviewing Tax Disputes of Entrepreneurial Entities and Practical  
Analysis of Proceedings (Comparative Analysis)**

**Ia Kharazi, Associate professor**

**David Aghmashenebeli University of Georgia and Kutaisi State University**

**Abstract**

This article presents the procedures for reviewing tax (business) disputes in Georgia, the peculiarities of imposing liability in case of violation of entrepreneurial, tax and customs legislation and practical shortcomings. The article provides a practical analysis of tax (business) litigation based on important interpretations of common courts and Constitutional Court decisions. Also, the significant clauses of the Association Agreement between the EU and Georgia are analyzed, which, on the one hand, ensure the regulation of tax relations and the other hand, Georgia's European integration and stable, sustainable economic progress. The paper discusses the regulatory norms of business disputes in the member countries of the World Trade Organization and the existing statistics. The paper discusses the regulatory norms of business disputes and existing statistics of the member countries of the World Trade Organization, as well as analyzes European and American case law and legislative regulations for resolving business disputes.

**Keywords:** Business entities; Business disputes; Administrative responsibility; Criminal liability; Violation of tax and customs law.

დღესდღეობით საქართველოში ბიზნეს დავების განხილვა ჯერ კიდევ შესაბამის ადმინისტრაციულ ორგანოში იწყება. სწორედ განხილვის ამ ეტაპზე ხშირად გადასახადის გადამხდელი ბიზნეს სუბიექტები აწყდებიან რიგ პრობლემებს, რაც კიდევ უფრო იწვევს დაინტერესებას ბიზნესდავების განხილვის პროცედურების სამართლიანი შესწავლის აუცილებლობისა. გარდა ამისა, ქართულ კანონმდებლობაში

დღემდე მწვავეა ბიზნესდავების დროს საგადასახადო გადამხდელისათვის პასუხისმგებლობის დაკისრებისას ადმინისტრაციული და სისხლისსამართლებრივი პასუხისმგებლობის გამიჯვნის საკითხები, გადასახადებისაგან თავის არიდების დროს კომპანიისა თუ დირექტორის/პარტნიორის პასუხისმგებლობის დაკისრების საფუძვლები, ადმინისტრაციული სამართალდარღვევების არსებობა, რომელიც აწესებს გადასახადის გადამხდელისათვის მკაცრ სანქციას პატიმრობის სახით ან ქონების კონფისკაციის სახით, რომელიც ხშირად მნიშვნელოვნ ზიანს აყენებს როგორც სახელმწიფოს ეკონომიკას, ისე თავად გადასახადის გადამხდელსაც. აქტუალურია საქართველოსა და ევროკავშირს შორის დადებული ასოცირების ხელშეკრულება, რომელიც არეგულირებს მთელ რიგ სავაჭრო ურთიერთობებს, მათ შორის ამ ურთიერთობის ფარგლებში წარმოშობილ დავებს, რომელიც სტრატეგიული პარტნიორებისა და ევროპულ გზაზე სვლის პროცესში არ შეიძლება განიხილებოდეს მხოლოდ ქართული კანონმდებლობის მიხედვით და კომპლექსურად უნდა გამოიყენებოდეს თავად DCFTA-ისა და ასოცირების ხელშეკრულებით განსაზღვრული პირობები, რათა თავიდან იქნას აცილებული ყოველგვარი ორაზროვნება თუ გაუგებრობა, რამაც შესაძლებელია ხელი შეუშალოს მხარეთა მჭიდრო თანამშრომლობას.

სამეცნიერო სტატიის მიზანია პასუხი გასცეს თემაში წამოჭრილ მთავარ კითხვას განხილული პრობლემის ძირითად საკითხზე, თუ რომელი სამართალდარღვევები ხდება საგადასახადო (ბიზნესდავების) შესახებ წარმოების დაწყების საფუძველი, რა ეტაპი უნდა გაიაროს დავამსაბოლოო გადაწყვეტამდე, რა ხარვეზებს ვაწყდებით ბიზნეს დავების განხილვის პროცესში როგორც საკანონმდებლო, ისე პრაქტიკული განხილვის ეტაპზე, როგორ და რა შემთხვევაში ხდება სასამართლოში ბიზნეს დავის განხილვა და როგორია ამ მხრივ საქართველოს და ადამიანის უფლებათა ევროპული სასამართლოს პრეცედენტული პრაქტიკა, ასევე მიმოხილულია ამერიკის შეერთებული შტატების საგადასახადო დავების განხილვისა და გადაწყვეტის სისტემა, რომელიც შესაძლებელია იყოს სახელმძღვანელო საგადასახადო რეფორმის შემოღებისა და გატარების პროცესში.

## ბიზნესდავების სამართლებრივი მოწესრიგება და როლი სახელმწიფოს ეკონომიკური სისტემის ჩამოყალიბების პროცესში

ბიზნეს სუბიექტების სტატუსი სამართლებრივ სისტემაში და სახელმწიფოსთან ურთიერთობა. ბიზნესსუბიექტის ცნების შესახებ ჩანაწერები გვხვდება 1600 წელსაც, როდესაც ლორდ კოკმა აღნიშნა, რომ კორპორაცია არის ცალკეული სუბიექტი. ბიზნესსუბიექტების შესახებ ვრცლად არის საუბარი იუსტიციის მინისტრის ჯონ მარშალის მიერ ერთ-ერთ საქმეში, სადაც კონსენსუსი ვერ შედგა საკითხზე, ბიზნესსუბიექტი შექმნილი იყო კანონით თუ სახელმეკრულებო ურთიერთობის შედეგად.<sup>1</sup> აღსანიშნავია 1897 წლის ერთი საქმეც, სალომონისა და კორპორაციის წინააღმდეგ,<sup>2</sup> სადაც ნათლად არის მოხსენიებული ბიზნესსუბიექტები. სალომონი იყო მეწარმე, რომელმაც შექმნა შეზღუდული პასუხისმგებლობის საზოგადოება (შპს) თავისი ბიზნესის საწარმოებლად და შეიძინა კომპანიის აქციები, რომლითაც იგი გახდა უზრუნველყოფილი კაპიტალის მფლობელი. თუმცა წელიწადზე ნაკლებ დროში, კომპანია მრავალი გამოწვევის წინაშე დადგა და დღის წესრიგში დადგა კომპანიის ლიკვიდაციის საკითხი. სალომონი ფიქრობდა, რომ კომპანიის ლიკვიდაციის შემთხვევაში პირველ რიგში, დაკმაყოფილდებოდა იგი, რადგან ფლობდა მნიშვნელოვან უზრუნველყოფილ კაპიტალს, მაგრამ არაუზრუნველყოფილმა კრედიტორებმა დაიწყეს სამართლიანი დავა სალომონის წინააღმდეგ, რადგან თვლიდნენ, რომ პირველად მათი დაკმაყოფილება უნდა მომხდარიყო.<sup>3</sup>

რაც შეეხება საქართველოში მოქმედ თანამედროვე ბიზნესსუბიექტებს, ისინი წარმოდგენილი არიან ფიზიკური და იურიდიული პირების სახით, რომლებიც საგადასახადო ურთიერთობებში სარგებლობენ გარკვეული უფლებებით, ამავე დროს ეკისრებათ შესაბამისი საგადასახადო ვალდებულებები. საქართველოს საგადასახადო

<sup>1</sup> საქმე Dartmouth College v Woodward, 4 Wheat (US 7 51S),

<https://www.law.cornell.edu/supremecourt/text/17/518>

<sup>2</sup> საქმე Salomon v Salomon & Co. Ltd (1897), <https://www.lawteacher.net/cases/salomon-v-salomon.php>

<sup>3</sup>საკორპორაციო ფინანსური ინსტიტუტის სტატია, „რა არის ბიზნესსუბიექტის თეორია?“,

<https://corporatefinanceinstitute.com/resources/knowledge/finance/entity-theory/>

კოდექსში 2017 წელს შესული ცვლილებებით გაკეთდა ჩანაწერი ახალი ბიზნესსამართლის სუბიექტის შესახებ, რომელსაც ბაზრობის (ვაჭრობის) ორგანიზება ეწოდება. მაგ; საგადასახადო კოდექსის 26<sup>2</sup>-ე მუხლის თანახმად, ბაზრობის (ვაჭრობის) ორგანიზება არის პირის ან/და პირთა ჯგუფის საკუთრებაში/მფლობელობაში არსებული ბაზრობის ტერიტორიაზე განლაგებული სავაჭრო ობიექტის ან/და სავაჭრო ადგილის იჯარით გაცემა.<sup>4</sup> ბაზრობის ორგანიზებისათვის პირმა უნდა მიმართოს საგადასახადო ორგანოს შესაბამისი სტატუსის მისანიჭებლად. უნდა აღინიშნოს, რომ ამ მუხლში ცვლილებები ამჟამადაც მიმდინარეობს და 2022 წლის 1 იანვრიდან ამოქმედება დაიწყო ნორმებმა, რომლებიც სწორედ სტატუსის მინიჭებისა და საქმიანობის წესს არეგულირებს.

ამრიგად, თავად სახელმწიფო კანონმდებლობით რეგულირდება სახელმწიფოსა და ბიზნესსამართლის სუბიექტებს შორის წარმოშობილი ურთიერთობები, რომელიც მუდმივად ვითარდება.<sup>5</sup> ხშირად ბიზნეს სამართლის განვითარებასთან ერთად საჭირო ხდება ახალი ბიზნესსუბიექტის სახეობის შექმნა და შემდგომ მისი კანონმდებლობაში სათანადოდ ასახვა, რადგან კანონის ფარგლებში მოხდეს სუბიექტის მიერ საქმიანობის წარმართვა და შესაბამისად, საგადასახადო ურთიერთობის რეგულირებაც, როგორც სუბიექტის მიერ სახელმწიფოსგან სამართლებრივი დაცვის, ისე სახელმწიფოს მიერ ბიზნესსუბიექტის საგადასახადო სამართალდარღვევაზე რეაგირების მიზნით.

**ბიზნეს სუბიექტებსა და სახელმწიფოს შორის ურთიერთობის სამართლებრივი რეგულირება და წარმოშობილი დავები.**

საქართველოს საგადასახადო კოდექსი სრულად ჩამოთვლის გადასახადის გადამხდელთა ვალდებულებებს, რომელთა შეუსრულებლობის შემთხვევაში მოქმედებას იწყებს საგადასახადო სამართალდარღვევებზე დაწესებული რეაგირების მექანიზმები და იწყება საგადასახადო სამართალწარმოება, რომელიც სამართალდარღვევის სახეობის შესაბამისად სხვადასხვა განხილვის ეტაპს მოიცავს.

---

<sup>4</sup> საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, მ.26<sup>2</sup>,

<https://matsne.gov.ge/ka/document/view/1043717?publication=173>

<sup>5</sup> ნადარია ლ, როგავა ზ., რუხაძე კ., ბოლქვაძე ბ., საქართველოს საგადასახადო კოდექსის კომენტარი, წიგნი პირველი, თბილისი, 2012, 14

ზოგადად, საგადასახადო ვალდებულებებზე საუბარი ყოველთვის მძიმე თემად წარმოუდგება ბიზნესსამართლის სფეროში მოქმედ ბიზნესსუბიექტებს, რომელთა უმეტესობა ყოველთვის უკმაყოფილოა გადასახადების გადახდის გამო. ეს კი უფრო თვალსაჩინო ხდება ისეთ ქვეყნებში, სადაც საგადასახადო პოლიტიკა არც თუ ისე ლიბერალურია და შედეგად, ბიზნესსუბიექტების საგადასახადო კანონმდებლობით დაკისრებული ტვირთი ძალზედ მძიმეა. ხშირად სწორედ მსგავსი მკაცრი საგადასახადო პოლიტიკის არსებობა სახელმწიფოში აიძულებს ბიზნესსუბიექტს არალეგალური გზებით თავი აარიდოს არსებული საკანონმდებლო ნორმების განუხრელ შესრულებას, რის შედეგადაც ვიღებთ საგადასახადო სამართალდარღვევას და სახელმწიფოსა და ბიზნესსუბიექტს შორის წარმოშობილ ბიზნეს დავას. საქმეზე „იანოსევიჩი შვედეთის წინააღმდეგ“, ადამიანის უფლებათა ევროპული სასამართლო აღნიშნავს, რომ საგადასახადო და ბიზნეს დავებში სახელმწიფოს აქვს განსაკუთრებული ფინანსური ინტერესი, რადგან გადასახადები - ეს არის სახელმწიფოს ძირითადი შემოსავლის წყარო. შესაბამისად, საგადასახადო სისტემის გამართულობისათვის აუცილებელია სახელმწიფომ შექმნას ეფექტური ნორმები, რომლებიც გადასახადის გადამხდელებს დააკისრებს მათი ქმედების შესაბამის საგადასახადო პასუხისმგებლობასა და გამოიყენებს ადეკვატურ ზომებს.<sup>6</sup>

სასიცოცხლოდ მნიშვნელოვანია, დემოკრატიულ სახელმწიფოში უზრუნველყოფილი იქნას ისეთი სამართლებრივი რეაგირების მექანიზმების შექმნა, რომელიც ეფექტურად დაიცავს და დარღვევის შემთხვევაში აღადგენს ადამიანის ძირითად უფლებებსა და თავისუფლებებს, რომელიც უზენაესი კანონით, საქართველოს კონსტიტუციითა გარანტირებული, ამავე დროს უზრუნველყოფს სახელმწიფოსა და ბიზნესსუბიექტებს შორის წარმოშობილ ბიზნეს დავების სამართლიანი, ეფექტური და დროული განხილვის შესაძლებლობას და სახელმწიფო საგადასახადო ორგანოების მიმართ სანდოობის ჩამოყალიბებას.

---

<sup>6</sup> ადამიანის უფლებათა ევროპული სასამართლოს გადაწყვეტილება საქმეზე Janosevic v. Sweden, 2003, ECHR, <https://hudoc.echr.coe.int/app/conversion/docx/pdf?filename=Janosevic+v.+Sweden.pdf&id=002-5242&library=ECHR&logEvent=False>

ბიზნესსუბიექტსა და სახელმწიფოს შორის დავის ეტაპი შემდეგნაირად შესაძლებელია დავით: საგადასახადო სამართალდარღვევის გამოვლენა და სამართალდარღვევის ოქმის შედგენა, საქმის განხილვა, გადაწყვეტილების მიღება სანქციის შეფარდების თაობაზე, მიღებული გადაწყვეტილების აღსრულება.

საგადასახადო სამართალდარღვევის საქმის წარმოების უფლებამოსილება გააჩნია საგადასახადო ორგანოს.<sup>7</sup> საგადასახადო სამართალდარღვევის საქმის წარმოების განხორციელება და ოქმის შედგენა მიმდინარე კონტროლისა და ადმინისტრირების პროცესში აქვთ საგადასახადო ორგანოებს, სსიპ აღსრულების ეროვნულ ბიუროს, საქართველოს შინაგან საქმეთა სამინისტროს ორგანოებს, კერძო საგადასახადო ინსპექტორებს და ალტერნატიული საგადასახადო შემოწმების განმახორციელებელ პირებს.<sup>8</sup>

ხშირად საგადასახადო სამართალდარღვევის საქმის წარმოებას გამოძიებასთან აიგივებენ, თუმცა რა თქმა უნდა, ეს სრულებით არ არის კავშირში სისხლისსამართლებრივ გამოძიებასთან.<sup>9</sup> ადმინისტრაციული სამართალდარღვევის ოქმის შედგენისა და შემდგომი ეტაპების განხორციელებისას საგადასახადო ორგანო იცავს კანონის ფორმალურ მოთხოვნებს, თუმცა თუკი ოქმის შედგენა ადგილზე ხდება, ეს ეტაპი ფაქტობრივად ამოვარდნილია. განხილვის სტადიას დიდი მნიშვნელობა აქვს საგადასახადო დავის პროცესებს, ვინაიდან გადაწყვეტილების მიღება ხდება ყველა ნორმის დაცვით, გარემოებების გამოკვლევის საფუძველზე.

საინტერესოა, საზღვარგარეთის ქვეყნების პრაქტიკა საგადასახადო სამართალდარღვევის განხილვის პროცესში. როგორც ცნობილია, შვედეთში ასეთი დავების განხილვისას გამოიყენება ადმინისტრაციული კანონმდებლობა, მხოლოდ განსაკუთრებულად მძიმე საგადასახადო დარღვევებისათვის ეკისრებათ დამრღვევ

---

<sup>7</sup> საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, მ.271,

<https://matsne.gov.ge/ka/document/view/1043717?publication=173>

<sup>8</sup> გვარამაძე თ., საგადასახადო პასუხისმგებლობის სამართლებრივი საფუძვლები (შედარებით-სამართლებრივი ანალიზი), სადისერტაციო ნაშრომი, თბილისი, 2012, 140, [http://press.tsu.ge/data/image\\_db\\_innova/Disertaciebi/tamar\\_gvaramaze.pdf](http://press.tsu.ge/data/image_db_innova/Disertaciebi/tamar_gvaramaze.pdf)

<sup>9</sup> როგავა ზ., საგადასახადო სამართალი, საგადასახადო კონტროლი და საგადასახადო პასუხისმგებლობა, პირველი გამოცემა, ბაკმი, თბილისი, 2009, 335

პირებს სისხლისსამართლებრივი პასუხისმგებლობა.<sup>10</sup> შედარებით უმნიშვნელო დარღვევები განიხილება შესაბამისი საგადასახადო ორგანოების ადმინისტრაციის მიერ და მათ მიმართ შესაძლებელია გამოყენებული იქნას ე.წ. დამატებითი გადასახადი.<sup>11</sup>

საგადასახადო სამართალდარღვევის საქმის წარმოების დასრულებისა და გადაწყვეტილების მიღების შემდგომ საინტერესოა, შესაძლებელია თუ არა ამ გადაწყვეტილების ბათილად ცნობა ან ძალადაკარგულად გამოცხადება. ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევაზე მიღებულ გადაწყვეტილებაზე შესაძლებელია გავრცელდეს ზოგადი ადმინისტრაციული კოდექსის მოქმედება. გარდა ამისა, საქართველოს ადმინისტრაციული სამართალდარღვევის კოდექსი ითვალისწინებს სამართალდარღვევის თაობაზე მიღებული დადგენილების გასაჩივრების საფუძვლებს. საქართველოს უზენაესი სასამართლო ერთ-ერთ საქმეზე აღნიშნავს, რომ საგადასახადო შემოწმების აქტი, რომელშიც აისახება შემოწმების დროს გამოვლენილი სამართალდარღვევები და მის საფუძველზე მიიღება გადაწყვეტილება გადამხდელის მიმართ პასუხისმგებლობის დაკისრებასთან დაკავშირებით, ამ შემთხვევაში წარმოადგენს უწყებრივ ადმინისტრაციულ-სამართლებრივ აქტს, რომლის შემოწმება ან/და მისი გაუქმება დაიშვება მხოლოდ მისი გამომცემი ადმინისტრაციული ორგანოს ან სასამართლოს მიერ. შესაბამისად, სასამართლო არ არის უფლებამოსილი განახორციელოს საქმის გარემოებათა და მტკიცებულებათა გამოკვლევა და შეფასება, რაც წინ უნდა უძღოდეს ასეთი აქტის გამოცემას, ჩაანაცვლოს მხოლოდ ამა თუ იმ ცალკეული მტკიცებულებით დადგენილი გარემოებების დადასტურებით და საქმის გარემოებათა ყოველმხრივი გამორკვევის გარეშე მიიღოს გადაწყვეტილება, ვინაიდან სასამართლო აფასებს მტკიცებულებებს თავისი შინაგანი რწმენით, რომელიც უნდა ემყარებოდეს სასამართლო სხდომაზე მათ

---

<sup>10</sup> Kierkegaard M. S., *International Law and Trade Bridging the East-West Divide*, Sihhiye Ankara, 2007, 127

<sup>11</sup> W. Wade, H. Ragnemalm, P. L Strauss, *Administrative Law the problem of Justice*, vol. #1 Anglo americal and Nordic Systems, Edited by A. Piras, Coordinated by G. Motzo Giuffre, Milan, 1991, pp. 323.



ყოველმხრივ სრულ და ობიექტურ განხილვას, რის შედეგადაც მას გამოაქვს დასკვნა საქმისათვის მნიშვნელობის მქონე გარემოებების არსებობის ან არარსებობის შესახებ.<sup>12</sup>

### **საქართველოსა და ევროკავშირს შორის დადებული ასოცირების ხელშეკრულება და ბიზნესდავების განხილვის საკითხები შეთანხმების მიხედვით**

საქართველოსა და ევროკავშირს შორის გაფორმებული ასოცირების ხელშეკრულება არის დოკუმენტი, რომლითაც საქართველოსა და ევროკავშირს შორის ურთიერთობებია დარეგულირებული, ხოლო ღრმა და ყოვლისმომცველი თავისუფალი სავაჭრო სივრცის შესახებ შეთანხმება (DCFTA) ვაჭრობის საკითხებს ეხება. ამ ხელშეკრულების შედეგად ევროკავშირმა შესაძლებლობა მისცა საქართველოს შევიდეს ევროპულ ბაზარზე ექსპორტის გზით და გარკვეული ფინანსური შეღავათებიც შესთავაზა იმპორტის გადასახადის გაუქმების თვალსაზრისით.<sup>13</sup> რა თქმა უნდა, ეს შეთანხმება არ არის საქართველოს წინაშე არსებული პრობლემების მოგვარების გარანტორი, თუმცა წარმოადგენს გზამკვლევს, რომელიც დაეხმარება ეკონომიკურ განვითარებაში. ვინაიდან ვებებით ვაჭრობას, მითუმეტეს ვადგენთ შეთანხმებას, რომელიც შეიცავს უამრავ დებულებას, ვაკეთებთ დაშვებას, რომ შესაძლებელია ამ დებულებების განმარტების, გამოყენების დროს ბევრი ინტერპრეტაცია წარმოიშვას, საბოლოოდ კი სახეზე მივიღოთ ბიზნესდავები. შესაბამისად, აუცილებელი იყო ამ შეთანხმებაში ასახულიყო წესები, რომელიც მოაწესრიგებდა ამ შეთანხმების ფარგლებში წარმოშობილ დავებს. შეთანხმება დავების მოგვარების ორ გზას გვთავაზობს, ამათგან ერთი ეხება შეთანხმების ყველა ნაწილს, ხოლო მეორე ღრმა და ყოვლისმომცველი თავისუფალი სავაჭრო სივრცის შესახებ შეთანხმებას. ზოგადი წესის მიხედვით, დავის წარმოშობისას მხარეები მიმართავენ ასოცირების საბჭოს, რომელიც ცდილობს ორივე მხარისათვის სასარგებლო, ერთიანი

---

<sup>12</sup> საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2006 წლის 12 აპრილის გადაწყვეტილება N ბს-1618-1192(კ-05), საქართველოს უზენაესი სასამართლოს გადაწყვეტილებანი ადმინისტრაციულ და სხვა კატეგორიის საქმეებზე, რედ. ს.ჯორბენაძე, 2006, 140

<sup>13</sup> ზალდასტანიშვილი კ., ნანობაშვილი ი., ხვთისიაშვილი ა., ევროკავშირის ბაზარზე იმპორტირებული საქონლის დაბეგვრის თავისებურებანი, თბილისი, 2008

გადაწყვეტილება მიიღოს. თუკი რომელიმე მხარე შედეგით უკმაყოფილო დარჩება, მას როგორც დაზარალებულს, შეუძლია კანონმდებლობისა შესაბამისად იმოქმედოს.

DCFTA შეთანხმების შემთხვევაში დავების მოგვარების საინტერესო მექანიზმებია შემოთავაზებული, კერძოდ, არბიტრაჟის გამოყენება და სავალდებულო გადაწყვეტილების მიღება ან შესაძლებელია მედიაციის გამოყენება კონსენსუსის გზით ორივე მხარისათვის სასარგებლო გადაწყვეტილების მისაღებად. შეთანხმებაში არსებობს მნიშვნელოვანი ჩანაწერი, რომელიც ამ შეთანხმების პოლიტიკური მიზნების დარღვევისათვის ითვალისწინებს მთლიანი შეთანხმების შეჩერებას. თუმცა უფრო მეტად გამოყენებადი გზა დავების მოლაპარაკებების წარმოების საშუალებით გადაჭრაა.

### **მსოფლიო სავაჭრო ორგანიზაცია და საქართველო ბიზნესდავების წარმოების პროცესში**

მსოფლიო სავაჭრო ორგანიზაციას აქვს თავისი ფუნქციები, როგორცაა სამართლებრივი ბაზის შექმნა სამართლიანი ვაჭრობისათვის; სავაჭრო ტიპის მოლაპარაკებების წარმოება; სავაჭრო საერთაშორისო დავების გადაწყვეტა; მსოფლიო სავაჭრო ორგანიზაციის წევრების სავაჭრო პოლიტიკის მონიტორინგი; საერთაშორისო ორგანიზაციებთან ურთიერთთანამშრომლობა. სტრატეგიული გადაწყვეტილებებს მსოფლიო სავაჭრო ორგანიზაციაში იღებს მინისტრთა კონფერენცია. მინისტრთა კონფერენციას ექვემდებარება გენერალური საბჭო, რომელიც პასუხს აგებს ორგანიზაციის მიმდინარე საქმიანობაზე. გენერალური საბჭოს თავის მხრივ, შედგება 2 სპეციალიზებული ორგანოსგან: დავების გადაწყვეტის ორგანო და სავაჭრო პოლიტიკის განხილვის ორგანო.<sup>14</sup>

რაც შეეხება დავებს, შეთანხმება გვთავაზობს დავების გადაწყვეტის ერთიან სისტემას. დავების გადაწყვეტა ძირითადად გენერალური საბჭოს პასუხისმგებლობაა. გარდა GATT-ისა, დავების გამომწვევტი ორგანო დავებს განიხილავს მარეგულირებელი

---

<sup>14</sup> თევდორაძე ნ., პაპაშვილი ლ., მსოფლიო სავაჭრო ორგანიზაცია (WTO) , საერთაშორისო ორგანიზაციების ზოგადი მიმოხილვა და მათი თანამშრომლობა საქართველოსთან, თბილისი, 2005, 30

წესებისა და პროცედურების შესახებ შეთანხმების (DSU – Dispute Settlement Understanding) მიხედვით.<sup>15</sup>

მსოფლიო სავაჭრო ორგანიზაციის დავის გადაწყვეტის მექანიზმი არის უმნიშვნელოვანესი კომპონენტი სავაჭრო უსაფრთხოების უზრუნველყოფის პროცესში. ორგანიზაციის წევრი ქვეყნები ვალდებული არიან ცალმხრივად არ განიხილონ დავები. დავების არსებობისას წევრმა ქვეყნებმა ერთობლივად უნდა გადაჭრან ისინი. გენერალური საბჭო წყვეტს ორგანიზაციის წევრ ქვეყნებს შორის წარმოშობილ დავებს. მხოლოდ გენერალურ საბჭოს შეუძლია დანიშნოს დავის განხილვა, მიიღოს სააპელაციო განაცხადები, უზრუნველყოს კვლევების ჩატარება, მიიღოს შესაბამისი ზომები მის მიერ გაცემული რეკომენდაციების გაუთვალისწინებლობის შემთხვევაში. დავის გადაწყვეტის პირველი ეტაპი მოიცავს კონსულტაციების გაცემას. თუკი კონსულტაციებს შედეგი არ მოჰყვება საქმე გადაეცემა მსოფლიო სავაჭრო ორგანიზაციის გენერალურ დირექტორს. გენერალური დირექტორი მხარეებს სთავაზობს არბიტრაჟის გზით შერიგებას და განუსაზღვრავს შუამავალ კანდიდატურას. თუკი 60 დღის განმავლობაში ვერ იქნება დავა გადაწყვეტილი, მოსარჩელეს შეუძლია დავის მომგვარებელ ორგანოს მოსთხოვოს მსაჯულის დანიშვნა აღნიშნული საქმის მოსაკვლევად და დავის გადასაჭრელად.<sup>16</sup>

მსოფლიო სავაჭრო ორგანიზაციის ოფიციალურ ვებ-გვერდზე განთავსებული სტატისტიკის თანახმად, საქართველო სავაჭრო დავების მონაწილე არც მოსარჩელის, არც მოპასუხის სახით არ ყოფილა.<sup>17</sup>

## **ბიზნეს სუბიექტების საგადასახადო სამართალდარღვევა და პასუხისმგებლობა**

---

<sup>15</sup> World Trade Organization, Understanding on rules and procedures governing the settlement of disputes, [https://www.wto.org/english/tratop\\_e/dispu\\_e/dsu\\_e.htm](https://www.wto.org/english/tratop_e/dispu_e/dsu_e.htm)

<sup>16</sup>World Trade Organization, Dispute Settlement Body, ხელმისაწვდომია: [https://www.wto.org/english/tratop\\_e/dispu\\_e/dispu\\_body\\_e.htm](https://www.wto.org/english/tratop_e/dispu_e/dispu_body_e.htm)

<sup>17</sup> World Trade Organization, Map of disputes between WTO Members ხელმისაწვდომია: [https://www.wto.org/english/tratop\\_e/dispu\\_e/dispu\\_maps\\_e.htm](https://www.wto.org/english/tratop_e/dispu_e/dispu_maps_e.htm)

ბიზნესის სფეროში სამართალდარღვევისათვის საგადასახადო პასუხისმგებლობის ზოგადი დებულებანი. საქართველოში მოქმედი საგადასახადო კანონმდებლობა იმპერატიულად განსაზღვრავს საგადასახადო სუბიექტის საგადასახადო ვალდებულებას, რომლის არშესრულების შემთხვევაში ითვალისწინებს შესაბამის პასუხისმგებლობას სანქციის სახით. თუმცა სანქციამდე საინტერესოა თავად საგადასახადო სამართალდარღვევის სტრუქტურა, რა პირობების არსებობაა საჭირო იმისათვის, რომ საგადასახადო სამართალდარღვევა იყოს სახეზე?

საგადასახადო სამართალდარღვევის სტრუქტურა შემდეგი ელემენტებისგან შედგება: საგადასახადო სამართალდარღვევის შემადგენლობა; ობიექტური შემადგენლობა; სუბიექტური შემადგენლობა, მართლწინააღმდეგობა და ბრალი.<sup>18</sup>

საგადასახადო კოდექსის 269-ე მუხლისა<sup>19</sup> და ფინანსთა მინისტრის ბრძანების 2010 წლის 31 დეკემბრის ბრძანება N 994 „მიმდინარე კონტროლის პროცედურების ჩატარების, სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობათა ჩამოწერის, აღირებული საგადასახადო დავალიანების დაფარვის, საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებების განხორციელების, სამართალდარღვევათა საქმისწარმოების წესის დამტკიცების თაობაზე“<sup>20</sup>, თანახმად, საგადასახადო სამართალდარღვევად ითვლება პირის მართლსაწინააღმდეგო ქმედება ან უმოქმედობა, რომლისთვისაც გათვალისწინებულია პასუხისმგებლობა საგადასახადო კოდექსით დადგენილი საფუძვლითა და წესით.

საგადასახადო სამართალდარღვევისათვის პასუხს აგებს საწარმო/ორგანიზაცია და ფიზიკური პირი. არსებითი მნიშვნელობა არ ენიჭება იმას, თუ ვინ არის საგადასახადო ვალდებული პირი, მცირე მეწარმე, კომპანია თუ სხვა მსგავსი ფორმის მქონე პირი

---

<sup>18</sup> ხარაზი ი., საგადასახადო სამართალი, დამხმარე სახელმძღვანელო, ნაწილი მესამე, თბილისი, 2020, 143

<sup>19</sup> საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, მ.269, [bhttps://matsne.gov.ge/ka/document/view/1043717?publication=173](https://matsne.gov.ge/ka/document/view/1043717?publication=173)

<sup>20</sup> საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2010 წლის 31 დეკემბრის ბრძანება №994 „მიმდინარე კონტროლის პროცედურების ჩატარების, სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობათა ჩამოწერის, საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებების განხორციელების, სამართალდარღვევათა საქმისწარმოების წესის დამტკიცების თაობაზე“, <https://matsne.gov.ge/ka/document/view/1167835?publication=0>

(ფიზიკური ან იურიდიული პირი), ასეთ დროს მნიშვნელობა ენიჭება ამ პირების მიერ რამდენად სრულდება საგადასახადო კანონმდებლობით გათვალისწინებული ვალდებულება. პირის მიერ ჩადენილი საგადასახადო სამართალდარღვევისას განსაზღვრული სანქცია ამ პირს არ ათავისუფლებს საგადასახადო კანონმდებლობით გათვალისწინებული ვალდებულების შესრულებისაგან. ვალდებულების შეუსრულებლობის შემთხვევაში დამატებით მას დაეკისრება შესაბამისი სანქცია, რასაც ითვალისწინებს საგადასახადო კანონმდებლობა აღიშნული ვალდებულების შეუსრულებლობისათვის, მაგალითად საურავის გადახდა და ა.შ.<sup>21</sup> ასევე, საქართველოს კანონმდებლობა საგადასახადო სამართალდარღვევის ჩადენისას თანამდებობის პირებს არ ათავისუფლებს შესაბამისი პასუხისმგებლობისაგან. აღსანიშნავია, რომ დეკლარაციის/გაანგარიშების მიხედვით არასწორად ნაჩვენები ინფორმაციის გამო საგადასახადო კოდექსი ითვალისწინებს ჯარიმისგან იმ პირის გათავისუფლებას, რომელმაც საგადასახადო ორგანოს წარუდგინა შესწორებული დეკლარაცია/გაანგარიშება საგადასახადო შემოწმების ჩატარების შესახებ სასამართლოს ან საგადასახადო ორგანოს შესაბამისი გადაწყვეტილების ჩაბარებამდე ან საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმის შედგენამდე.<sup>22</sup> ასევე, საინტერესოა პრეფერენცია, რომელიც მინიჭებული აქვს საგადასახადო სამართალდამრღვევ პირს, კერძოდ „საგადასახადო ორგანოს/დავის განმხილველ ორგანოს ან სასამართლოს უფლება აქვს, გაათავისუფლოს კეთილსინდისიერი გადასახადის გადამხდელი ამ კოდექსით გათვალისწინებული სანქციისაგან, თუ სამართალდარღვევა გამოწვეულია გადასახადის გადამხდელის შეცდომით/არცოდნით“.<sup>23</sup> ასეთ დროს დასადგენია, თუ რამდენად კეთილსინდისიერია გადასახადის გადამხდელი პირი და ასევე, ნამდვილად შეცდომით ან არ ცოდნით არის თუ არა ჩადენილი ამ პირის მიერ საგადასახადო სამართალდარღვევა.

მნიშვნელოვანია, განიმარტოს რას ნიშნავს **შეცდომა ფაქტში** და **შეცდომა აკრძალვაში**. შეცდომა ფაქტში გულისხმობს იმას, რომ პირი არასწორად აღიქვამს ქმედების

---

<sup>21</sup> ქოქრაშვილი ქ., სამეწარმეო სამართალი, თბილისი, 2019, 58

<sup>22</sup> იქვე

<sup>23</sup> იქვე

ობიექტური შემადგენლობით გათვალისწინებულ ფაქტობრივ გარემოებებს. რაც შეეხება შეცდომას აკრძალვაში, ამ დროს პირმა არ იცის რომ, ქმედება რომელსაც ის ჩადის უკანონოა და მისთვის კანონმდებლობით შესაბამისი პასუხისმგებლობაა განსაზღვრული.<sup>24</sup> მაგალითად შეგვიძლია მოვიხმოთ სასამართლო პრაქტიკა. კერძოდ, საქმე, რომელიც ეხება გადასახადის გადამხდელი პირის შეცდომის ფარგლებს და პასუხისმგებლობისაგან მის გათავისუფლებას.<sup>25</sup> უზენაესი სასამართლოს განმარტებით, საგადასახადო პასუხისმგებლობისაგან არ თავისუფლდება პირი, თუ ის გაუფრთხილებლად მოქმედებდა, რაც ბრალის ერთ-ერთ ფორმას წარმოადგენს. საქმის არსი მდგომარეობს იმაში, რომ გადასახადის გადამხდელმა პირმა სარჩელით მიმართა ახალციხის რაიონულ სასამართლოს სსიპ შემოსავლების სამსახურის საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმისა და ბრძანების ბათილად ცნობის შესახებ, რაც სასამართლომ არ დააკმაყოფილა. გადაწყვეტილება გასაჩივრდა თბილისის სააპელაციო სასამართლოში, სადაც ასევე უცვლელად იქნა დატოვებული გადაწყვეტილება. უზენაესმა სასამართლომ იმსჯელა საქმის ფაქტობრივ გარემოებებზე, მათ შორის დაადგინა, რომ მოსარჩელის ქმედება არ იყო შეცდომა, არამედ ის იყო გაუფრთხილებლობით ჩადენილი, რაც წარმოადგენს ბრალის ფორმას და შესაბამისად, სახეზეა მოსარჩელის ბრალეულობა. უზენაესმა სასამართლომ ამ გადაწყვეტილებით არ დააკმაყოფილა სარჩელი სსიპ შემოსავლების სამსახურის საგადასახადო სამართალდარღვევის ოქმისა და ბრძანების ბათილად ცნობის შესახებ.<sup>26</sup> ამ გადაწყვეტილების შედეგად შეგვიძლია დავასკვნათ, რომ დავის გადამწყვეტი ორგანოები კეთილსინდისიერების დასადგენად ხშირად ითვალისწინებენ განზრახვას და შესაბამის ტესტს. ასევე, გაითვალისწინება თავად სუბიექტის დამოკიდებულება სამართალდარღვევის მიმართ ამ სამართალდარღვევის ჩადენამდე და მას შემდეგ, კერძოდ აღიარებს თუ არა პირი მის ჩადენას და ჰქონდა თუ არა სამართალდარღვევით

---

<sup>24</sup> ხარაზი ი., საგადასახადო სამართალი, დამხმარე სახელმძღვანელო, ნაწილი მესამე, თბილისი, 2020, 146

<sup>25</sup> საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2014 წლის 7 ნოემბრის განმარტება საქმეზე #ბს-222-219(კ14)

<sup>26</sup> ხარაზი ი., საგადასახადო სამართალი, დამხმარე სახელმძღვანელო, ნაწილი მესამე, თბილისი, 2020, 147

გამოწვეული შედეგების გამოსწორების მცდელობა. დემონსტრირებისათვის შეგვიძლია მოვიხმოთ კონკრეტული ქეისი<sup>27</sup>. მაგალითად, სანქცია გაუქმდა შემოსავლების სამსახურის მიერ სამართალდარღვევაზე, რადგან საგადასახადო ვალდებულების შესრულება ვერ მოხდა ინტერნეტ კავშირის ხარვეზების გამო, ხოლო სამართალდამრღვევი ამ კონკრეტულ დარღვევამდე კეთილსინდისიერად იხდიდა გადასახადებს და ასრულებდა კანონით დადგენილ ვალდებულებებს.<sup>28</sup>

### **ბიზნესის სფეროში საგადასახადო სამართალდარღვევათა სახეები და პასუხისმგებლობა**

საგადასახადო კოდექსი გვთავაზობს საურავის განმარტებას, რომელიც წარმოადგენს საგადასახადო სანქციას. საურავი პირს ეკისრება საგადასახადო კანონმდებლობით დადგენილ ვადაში გადასახადის გადასახდელი თანხის გადაუხდელობისათვის.<sup>29</sup> კანონმდებლობაში შესული ცვლილებების მიხედვით, პირს [საქართველოს საბაჟო კოდექსის მე-5 მუხლის მე-4 ნაწილით](#) გათვალისწინებული საქონლის გაფორმებისას დადგენილ ვადაში გადაუხდელი იმპორტის გადასახდელის ან საქონლის დროებით შემოტანის თანხის გამოვლენის შემთხვევაში საურავი შეიძლება დააკისროს საქართველოს შინაგან საქმეთა სამინისტროს უფლებამოსილმა სამსახურმა საქართველოს ფინანსთა მინისტრისა და საქართველოს შინაგან საქმეთა მინისტრის ერთობლივი ბრძანებით დადგენილი წესით.

საინტერესოა, როგორია საურავის გამოანგარიშებისა და დარიცხვის წესი. კოდექსის თანახმად, საურავი ერიცხება გადასახადის თანხას, რომელიც არის სხვაობა გადასახადის გადამხდელის მიერ შეუსრულებელ საგადასახადო ვალდებულებებსა და ზედმეტად გადახდილი გადასახადების ჯამს შორის. თუ ამ კოდექსით სხვა რამ არ არის გათვალისწინებული, საურავის დარიცხვა ხორციელდება თითოეული ვადაგადაცილებული დღისათვის, გადასახადის გადახდის ვადის ამოწურვის დღის

<sup>27</sup> შემოსავლების სამსახურის 2016 წლის 13 ივნისით დათარიღებული №16595 ბრძანება

<sup>28</sup> თომამე დ., ცერცვაძე თ., საგადასახადო დავების ანალიზი, თბილისი, 2016, 11, [http://ewmi-prolog.org/images/files/9145Effective\\_Tax\\_dispute\\_resolution\\_GEO\\_GSMEA.pdf](http://ewmi-prolog.org/images/files/9145Effective_Tax_dispute_resolution_GEO_GSMEA.pdf)

<sup>29</sup> საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, მ.272,

<https://matsne.gov.ge/ka/document/view/1043717?publication=173>

მომდევნო დღიდან.<sup>30</sup> გარკვეული პირობების დადგომის შემთხვევაში წყდება საურავის დარიცხვა. კანონმდებელმა ასეთ პირობად რამდენიმე რამ გაითვალისწინა. ერთე-ერთის თანახმად, პირის გადახდისუნარიობის შესახებ განცხადების დასაშვებად ცნობის თაობაზე სასამართლო გადაწყვეტილების, აგრეთვე გაკოტრების რეჟიმის დაწყების შესახებ განჩინების ან რეაბილიტაციის რეჟიმის დაწყების შესახებ განჩინების კანონიერ ძალაში შესვლიდან ან საქართველოს ეროვნული ბანკის მიერ კომერციული ბანკისა და მზღვეველის შესაბამისი საქმიანობის ლიცენზიის ჩამორთმევიდან შესაბამისი რეჟიმის დასრულებამდე აღნიშნული რეჟიმების დაწყებამდე არსებულ საგადასახადო დავალიანებებზე საურავის დარიცხვა წყდება. ასევე სასამართლოს მიერ გამოტანილი გაკოტრების რეჟიმის დაწყების შესახებ განჩინების კანონიერ ძალაში შესვლიდან გაკოტრების რეჟიმის დაწყების შემდეგ წარმოშობილ საგადასახადო დავალიანებას საურავი არ ერიცხება.<sup>31</sup>

უზენაესმა სასამართლოს იმსჯელა საკითხზე, უნდა დაეკისროთ თუ არა კომპანიის დირექტორს და პარტნიორებს პასუხისმგებლობა პირდაპირ და უშუალოდ, მთელი თავიანთი ქონებით, კომპანიის საგადასახადო ვალდებულებებისათვის იმ შემთხვევაში თუკი კომპანიას ამ ვალდებულებების შესრულება არ შეუძლია, შესაბამისად, სსიპ შემოსავლების სამსახურს უფლება აქვს თუ არა მოსთხოვოს მათ კომპანიის ვალდებულებების შესრულება პირადად და რა სამართლებრივი ნორმების საფუძველზე.

უზენაესმა სასამართლომ არ გაიზიარა აზრი იმის შესახებ, რომ მოთხოვნის სამართლებრივი საფუძველია საქართველოს სამოქალაქო კოდექსის 992-ე მუხლით განსაზღვრული დელიქტი და საკითხი უნდა მოწესრიგდეს „მეწარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-9 მუხლის მეექვსე პუნქტითა და მე-3 მუხლის მეექვსე პუნქტით. დირექტორისა და პარტნიორების სამართლებრივი მდგომარეობის მიხედვით განსხვავებულია მათთვის პასუხისმგებლობის განსაზღვრის სამართლებრივი საფუძვლის საკითხიც. მაგალითად, „მეწარმეთა შესახებ“

---

<sup>30</sup> საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, მ.272,  
<https://matsne.gov.ge/ka/document/view/1043717?publication=173>

<sup>31</sup> იქვე



საქართველოს კანონის 44-ე მუხლის თანახმად, შეზღუდული პასუხისმგებლობის საზოგადოების პასუხისმგებლობა კრედიტორების წინაშე შემოიფარგლება საზოგადოების მთელი ქონებით. თუმცა არსებობს შემთხვევა, როდესაც კანონი კომპანიის ვალდებულებისათვის პასუხისმგებლობას მათ აკისრებს. „მეწარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-3 მუხლის მეექვსე პუნქტის მიხედვით, შეზღუდული პასუხისმგებლობის საზოგადოების პარტნიორები კრედიტორების წინაშე პასუხს აგებენ პირადად, თუ ისინი ბოროტად გამოიყენებენ პასუხისმგებლობის შეზღუდვის სამართლებრივ ფორმებს. <sup>32</sup>ბოროტად გამოყენებაში მოიაზრება თავად პარტნიორის პირადი მიზნებისთვის მისალწევი ინსტრუმენტების გამოყენება, „კორპორაციული ფორმალობების დაუცველობა“ და კორპორაციის, როგორც პარტნიორის „ალტერეგოს“ არსებობა, ასევე პარტნიორის მიერ მისი პირადი პასუხისმგებლობის შეზღუდვის პრივილეგიის მხოლოდ სხვისთვის ზიანის მისაყენებლად გამოყენება ან მისი ეკონომიკური რისკებისა და დანაკარგების სხვაზე გადაკისრებას კრედიტორის განზრახ შეცდომაში შესაყვანად.<sup>33</sup> უზენაესმა სასამართლომ აღნიშნა, რომ პარტნიორის მიერ შეზღუდული პასუხისმგებლობის ბოროტად გამოყენება ხდება მაშინ, როდესაც ის უშუალოდ ჩადის ქმედებას, რომლის მიზანიცაა გადასახადების გადახდისაგან თავის არიდება.

, კომპანიის დირექტორს აკისრია განსაკუთრებული მოვალეობები კომპანიის წინაშე, რომლებსაც ეწოდება ფიდუციური მოვალეობები და რომლებიც, სხვასთან ერთად, მოიცავს დირექტორის მოვალეობას საზოგადოების საქმეებს გაუძღვეს კეთილსინდისიერად, კერძოდ, ზრუნავდეს ისე, როგორც ზრუნავს ანალოგიურ თანამდებობაზე და ანალოგიურ პირობებში მყოფი ჩვეულებრივი, საღად მოაზროვნე პირი და მოქმედებდეს იმ რწმენით, რომ მისი ეს მოქმედება ყველაზე ხელსაყრელია საზოგადოებისათვის („ზრუნვის მოვალეობა“). <sup>34</sup>აღნიშნული მოვალეობა ხშირ შემთხვევაში განმტკიცებულია როგორც კანონით, ისე კომპანიის წესდებით.

---

<sup>32</sup> ქოქრაშვილი ქ., სამეწარმეო სამართალი, თბილისი, 2019, 35

<sup>33</sup> Melvin Aron Eisenberg, Corporations and Other Business Organizations, Cases and Materials, Foundation Press, 9th ed., 2005

<sup>34</sup> როგავა ზ., საგადასახადო სამართალი, საგადასახადო კონტროლი და საგადასახადო პასუხისმგებლობა, პირველი გამოცემა, ბაკმი, თბილისი, 2009, 335

აღნიშნულიდან კი გამომდინარეობს კითხვა, რა მასშტაბით შეუძლია კომპანიის ხელმძღვანელს დასახოს და განახორციელოს საგადასახადო ოპტიმიზაციის გეგმები და სად გადის ზღვარი, რომლითაც განისაზღვრება ზრუნვის მოვალეობასთან დირექტორის ქცევის შესაბამისობა სამეწარმეო ურთიერთობების კონტექსტში? ზრუნვის მოვალეობა მოითხოვს დირექტორისაგან მიიღოს ისეთი გადაწყვეტილებები, რომლებიც გამოიწვევს კომპანიის მოგების გაზრდას. აღნიშნული გადაწყვეტილებები შეიძლება იყოს მაღალი რისკის მატარებელიც და მცდარიც, თუმცა „ბიზნეს გადაწყვეტილების მართებულობის“ პრეზუმფციიდან გამომდინარე, თუ ხელმძღვანელი კეთილგონიერების ფარგლებში მოქმედებს იმ რწმენით, რომ მისი გადაწყვეტილება მიღებულია საზოგადოების საუკეთესო ინტერესების დაცვის მიზნით და ამ გადაწყვეტილების მიღებისას იგი ინფორმირებული იყო იმ ზომით, რაც მას, მოცემულ ვითარებაში საკმარისად მიაჩნდა ამ გადაწყვეტილების შედეგებისათვის კომპანიის დირექტორი დაცულია პირადი პასუხისმგებლობისაგან.<sup>35</sup> თუმცა საწარმოს საგადასახადო ვალდებულებების კონტექსტში ისმის კითხვა, შეიძლება თუ არ კომპანიის მომგებიანობის გაზრდის მიზნით მისი ხელმძღვანელი პირები ჩაერთონ ისეთ საქმიანობაში, რომელიც შედეგად იწვევს საწარმოს მიერ გადასახადების დამალვას, გადასახადებისაგან თავის არიდებას, მიუხედავად იმისა, რომ გადასახადებისაგან თავის არიდებით შესაძლებელია ყველაზე კარგად იქნას მიღწეული მთავარი მიზანი - კომპანიის მოგების გაზრდა? აღნიშნულ კითხვაზე პასუხი ცალსახად უარყოფითია. არსებობს ორი მიზეზი, რომლის გამოც ხელმძღვანელს არა აქვს მოვალეობა დაადგეს ამ გზას: **პირველი**, გადასახადებისათვის თავის არიდების სქემის განხორციელება იწვევს მისი განმახორციელებლების პირად სისხლისსამართლებრივ პასუხისმგებლობას; **მეორე**, გადასახადებისათვის თავის არიდების ფინანსური შედეგები შესაძლებელია კატასტროფული აღმოჩნდეს კომპანიისათვის და „მართებული ბიზნეს გადაწყვეტილების“ მიღების სტანდარტი დირექტორს აკისრებს მოვალეობას არ ჩაერთოს გადასახადებისათვის თავის არიდების

---

<sup>35</sup> საქართველოს უზენაესი სასამართლოს 2015 წლის 6 მაისის გადაწყვეტილება საქმეზე №ას-1307-1245-2014

უკანონო სქემებში.<sup>36</sup> მართალია, არსებობს მოსაზრება, რომ გადასახადებისაგან თავის არიდების სქემების განხორციელება კომპანიის ხელმძღვანელებს აკისრებს სისხლის სამართლის ან ადმინისტრაციულ პასუხისმგებლობას და, აღნიშნულიდან გამომდინარე, მათ კერძო სამართლის ნორმებიდან გამომდინარე კომპანიის წინაშე პასუხისმგებლობა არ უნდა ეკისრებოდეთ, მაგრამ ბოლო პერიოდში მსოფლიოს მრავალ ქვეყანაში დანერგილი სამართლებრივი პრაქტიკის მიხედვით, კომპანიის ხელმძღვანელების მიერ სისხლისსამართლებრივი დანაშაულის ჩადენა, განსაკუთრებით კორუფციული ქმედებები, დირექტორთა საჯარო ვალდებულებებს იწვევს, რომ იმოქმედონ კანონის ფარგლებში, რაც გარდაქმნის კომპანიის წინაშე ზრუნვის მოვალეობის შემადგენელ შიდა ვალდებულებადაც. სხვა სიტყვებით რომ ვთქვათ, კომპანიის ხელმძღვანელებს აქვთ ვალდებულება გაზარდონ კომპანიის მოგება, მაგრამ ეს უნდა განხორციელონ მხოლოდ კანონით დადგენილი ქცევის წესის ფარგლებში.<sup>37</sup> უზენაესი სასამართლო აღნიშნავს, რომ სასამართლომ პასუხი უნდა გასცეს კითხვას, საწარმოსათვის მისი დირექტორის მიმართ პასუხისმგებლობის დაყენების მოთხოვნას კრედიტორის მხრიდან რაიმე შედეგი ექნება თუ არა. მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ აშკარაა, რომ საწარმოსათვის მისი დირექტორის მიმართ პასუხისმგებლობის დაყენების მოთხოვნას არავითარი შედეგი არ ექნება, შესაძლებელია კრედიტორმა უშუალოდ მოითხოვოს მის მიმართ საზოგადოების ვალდებულების ანაზღაურება საზოგადოების დირექტორისაგან. აღნიშნული გამომდინარეობს „მეწარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-9 მუხლის მე-6 პუნქტის შინაარსიდან, რომელიც საწარმოს უარს დირექტორისაგან რეგრესული ანაზღაურების მოთხოვნაზე ბათილად მიიჩნევს თუ ასეთი ანაზღაურება საზოგადოების კრედიტორთა დასაკმაყოფილებლად აუცილებელია. ამიტომ ასეთი აუცილებლობის არსებობის პირობებში, სახელმწიფოს, როგორც კრედიტორს უფლება

---

<sup>36</sup> გვარამაძე თ., საგადასახადო პასუხისმგებლობის სამართლებრივი საფუძვლები (შედარებით-სამართლებრივი ანალიზი), სადისერტაციო ნაშრომი, თბილისი, 2012, 100, [http://press.tsu.ge/data/image\\_db\\_innova/Disertaciebi/tamar\\_gvaramaze.pdf](http://press.tsu.ge/data/image_db_innova/Disertaciebi/tamar_gvaramaze.pdf)

<sup>37</sup> Wolfgang Schön, Tax and Corporate Governance at 40, MPI Studies on Intellectual Property, Competition and Tax Law, Volume 3, Max Planck Institute for Intellectual Property, Competition and Tax Law, Springer – Verlag Berlin Heidelberg, 2008

უნდა მიენიჭოს უშუალოდ მოითხოვოს ანაზღაურება დირექტორისგან. აქვე უნდა აღინიშნოს, რომ ზემოაღნიშნული ნორმის შინაარსიდან გამომდინარეობს საწარმოს ვალდებულებების მიმართ კომპანიის დირექტორის პასუხისმგებლობის სუბსიდიურობა, ე.ი. მის მიმართ კრედიტორის მხრიდან მოთხოვნა შესაძლებელია დადგეს მხოლოდ იმ შემთხვევაში, თუ საზოგადოებას კრედიტორის დაკმაყოფილების საშუალება არ გააჩნია.<sup>38</sup>

### **ბიზნესსუბიექტების სისხლისსამართლებრივი პასუხისმგებლობა საგადასახადო წესების დარღვევებისათვის**

საგადასახადო სამართალდარღვევის ზოგერთი სახისათვის სისხლის სამართლის კოდექსი განსაზღვრავს შესაბამის პასუხისმგებლობას. სისხლის სამართლის კოდექსიდან აშკარად იკვეთება, რომ ფინანსთა სამინისტროსა და შემოსავლების სამსახურის უფლებამოსილების ფარგლებში ძირითადად ექცევა სისხლის სამართლის კოდექსის რამდენიმე მუხლი, როგორცაა მაგალითად საქართველოს საბაჟო საზღვარზე საქონლის გადაადგილებასთან დაკავშირებული წესის დარღვევა<sup>39</sup>, საზღვარგარეთ გატანილი საქართველოს კანონმდებლობით დადგენილი კულტურის ძეგლის ან ძეგლის ნიშნის მქონე ობიექტის საქართველოში დაუბრუნებლობა<sup>40</sup>, გადასახადისათვის თავის არიდება<sup>41</sup>. სისხლის სამართლის კოდექს დანაშაული საფინანსო საქმიანობის სფეროში მიჩნეული ჰყავს, როგორც ეკონომიკური დანაშაული, რადგანაც იგი საფრთხე უქმნის სახელმწიფოს ეკონომიკურ უსაფრთხოებას და სტაბილურობას. ხშირად ეკონომიკურ, კერძოდ საგადასახადო სამართალდარღვევებს და დანაშაულებს უკავშირებენ „საგადასახადო მორალის“ არქონას საზოგადოებაში. „საგადასახადო მორალი“ მარტივად და იოლად არ

<sup>38</sup> საქართველოს უზენაესი სასამართლოს მნიშვნელოვანი განმარტებანი საქმეზე საქმეზე №ას-1307-1245-2014, [http://www.supremecourt.ge/files/upload-file/pdf/+news-mnishvnelovani-ganmarteba78-\(1\).pdf](http://www.supremecourt.ge/files/upload-file/pdf/+news-mnishvnelovani-ganmarteba78-(1).pdf)

<sup>39</sup> საქართველოს სისხლის სამართლის კოდექსი, მ.214, <https://matsne.gov.ge/ka/document/view/16426?publication=235#!>

<sup>40</sup> საქართველოს სისხლის სამართლის კოდექსი, მ.215, <https://matsne.gov.ge/ka/document/view/16426?publication=235#!>

<sup>41</sup> საქართველოს სისხლის სამართლის კოდექსი, მ.218, <https://matsne.gov.ge/ka/document/view/16426?publication=235#!>

ყალიბდება, განსაკუთრებით იმ ქვეყნებში, სადაც არ არსებობს გადასახადების გადახდის „კულტურისა და ჩვევების ღრმა ფესვები.“<sup>42</sup>

„გადასახადისათვის თავის არიდების კონტექსტში მნიშვნელოვან საკითხს წარმოადგენს „საგადასახადო დანაკარგი“ (ე.წ. **Tax gap**), რომელიც გულისხმობს სხვაობას ფაქტობრივად გადახდილ გადასახადებსა და რეალურად დასაბეგრ გადასახადებს შორის. ეკონომიკის განვითარების შეფერხების ერთ-ერთი განმაპირობებელი ფაქტორი არაკეთილსინდისიერი გადამხდელები არიან, რომლებიც სხვადასხვა დანაშაულებრივი სქემებით ცდილობენ საგადასახადო ვალდებულებისათვის თავის არიდებას.“<sup>43</sup>

სისხლის სამართლის კოდექსის 218-ე მუხლის საგადასახადო კოდექსის გარეშე განხილვა ყოვლად შეუძლებელია, რადგანაც სწორედ საგადასახადო კოდექსშია მოცემული ის გადასახადები, რომლისგანაც თავის არიდების შემთხვევაში ხდება პირის სისხლისსამართლებრივ პასუხისგებაში მიცემა.

საგადასახადო კოდექსის მიხედვით, გადასახადების დარიცხვა ხდება საგადასახადო დეკლარაციის ან საგადასახადო შემოწმების აქტის საფუძველზე. შესაბამისად, გადასახადისაგან თავის არიდება შეიძლება მოხდეს ამ დეკლარაციით დადგენილი თანხებისაგან ან შემოსავლების სამსახურის შემოწმების აქტით დადგენილი მოთხოვნის შესრულების უგულებელყოფით. პრობლემატურია საკითხი იმის შესახებ, თუ ვინ არის სისხლის სამართლის კოდექსის 218-ე მუხლით განსაზღვრული დანაშაულის სუბიექტი, ფიზიკური თუ იურიდიული პირები, თუმცა ალბათ ამ კითხვაზე პასუხი საგადასახადო კოდექსსა თუ მეწარმეთა შესახებ საქართველოს კანონში უნდა ვეძებოთ, რადგან სწორედ ეს კანონები აწესრიგებენ საგადასახადო ურთიერთობებს და გადასახადების გადახდის წესს, მათ შორის სამართალდარღვევის სახეებსა და პასუხისმგებლობასაც.<sup>44</sup>

---

<sup>42</sup> Torgler B., Schaffner M., Macintyre A., Tax Compliance, Tax Morale, and Governance Quality, Australia, 2007, 6-7

<sup>43</sup> დევდარიანი თ., სამაგისტრო ნაშრომი თემაზე: „გადასახადისათვის თავის არიდება, როგორც დანაშაული და პასუხისმგებლობის დაკისრების პრაქტიკულ-სამართლებრივი ასპექტები“, თსუ, 2019, 3

<sup>44</sup> ხარაზი ი., საგადასახადო სამართალი, დამხმარე სახელმძღვანელო, ნაწილი მესამე, თბილისი, 2020,

საზღვარგარეთის ქვეყნებისგან განსხვავებით ადმინისტრაციული სამართალდარღვევა და სისხლისსამართლებრივი დანაშაული ერთმანეთისაგან გადასახადებზე თავის არიდებისას გამოყენებული ხერხის დანაშაულებრიობით განსხვავდება. საქართველოში სისხლის სამართლის კოდექსმა ზღვარი ამ ორი სახის პასუხისმგებლობას შორის გადასახადის რაოდენობაზე გაავლო. საგადასახადო კოდექსის 61-ე მუხლის მე-2 ნაწილის<sup>45</sup> მიხედვით, გადასახადების დარიცხვის ძირითადი საფუძველია საგადასახადო დეკლარაცია და საგადასახადო შემოწმების აქტი. შესაბამისად, გადასახადის გადამხდელის მიერ ვალდებულების შეუსრულებლობა შეგვიძლია სახეზე გვქონდეს, როგორც მის მიერ კანონის შესაბამისად განსაზღვრული თანხების გადაუხდელობით, ასევე შემოსავლების სამსახურის მიერ წარმოებული საგადასახადო შემოწმების შედეგად შედგენილი აქტისა და განსაზღვრული მოთხოვნის შეუსრულებლობით. აღსანიშნავია, რომ საქართველოს სისხლის სამართლის კოდექსი ვრცელდება მხოლოდ შემოსავლების სამსახურის შესაბამისი დეპარტამენტის მიერ წარმოებული საგადასახადო შემოწმების შედეგად დარღვევების გამოვლენისას, თუკი რა თქმა უნდა, იდენტიფიცირებული იქნება სუბიექტის განზრახვა. მაგალითად შეგვიძლია მოვიყვანოთ შემთხვევა, როდესაც საგადასახადო სუბიექტმა შემოსავლების სამსახურში შეიტანა დეკლარაცია, რომლის საგადასახადო ვალდებულება რაოდენობრივად აღემატება 100 000 ლარს, მაგრამ განზრახ არ გადაიხადა ეს თანხა, ამ ქმედებისათვის საგადასახადო სუბიექტს არ დაეკისრება სისხლის სამართლის კოდექსის 218-ე მუხლით განსაზღვრული პასუხისმგებლობა. ამ ქმედებას აღიარებული საგადასახადო დავალიანება ეწოდება. ფაქტია, რომ 218-ე მუხლით გათვალისწინებული დანაშაულის უშუალო განმახორციელებელია გადასახდის გადამხდელი პირი. ვინაიდან, ამ მუხლით გათვალისწინებული დანაშაული წარმოადგენს საფინანსო საქმიანობის სფეროში ჩადენილ დანაშაულს, თავად დანაშაულის ობიექტიც არის სახელმწიფოს ფინანსური ინტერესები.

---

<sup>45</sup> საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, მ.61,  
<https://matsne.gov.ge/ka/document/view/1043717?publication=173>

„გადასახადის გადაუხდელობის ფაქტობრივი მიზანი, სურვილი, სუბიექტური მხარის სავალდებულო ნიშანია. დამნაშავე, უმრავლეს შემთხვევაში, ანგარების მოტივით მოქმედებს და ესწრაფვის უკანონო გზით მატერიალური გამორჩენის მიღებას, მაგრამ მოტივი და მიზანი სხვაგვარიც შეიძლება იყოს, რასაც ქმედების კვალიფიკაციისათვის კანონმდებელი მნიშვნელობას არ ანიჭებს.“<sup>46</sup> შესაბამისად, ამ შემთხვევაშიც სახეზე უნდა გვყავდეს პირი, რომლის ქმედებაშიც ჩანს განზრახვა, ანუ როცა პირი აცნობიერებს, რომ ჩადის დანაშაულს, სურს ამ დანაშაულის ჩადენა და შესაბამისად დგამს ნაბიჯებს მოქმედების სისრულეში მოსაყვანად, ანუ გადასახადებისაგან თავის ასარიდებლად. ამ დროს უნდა დადგინდეს იცოდა თუ არა პირმა რომ ქმედება იყო დასჯადი ან საქმე ხომ არ გვაქვს ტექნიკურ შეცდომასთან. ამ თვალსაზრისით მნიშვნელოვანია უზენაესი სასამართლოს პრაქტიკა, როდესაც სასამართლომ საგადასახადო კოდექსის ზოგიერთი ნორმის არცოდნა აკრძალვაში შეცდომად მიიჩნია და პირი გაამართლა წარდგენილ ბრალდებაში.<sup>47</sup>

საბოლოოდ შესაძლებელია მცირე შეჯამების სახით იმის აღნიშვნა, რომ სისხლის სამართლის კოდექსის 218-ე მუხლით დანაშაული შესაძლებელია აისახოს ადმინისტრაციულ კანონმდებლობაში და პირს ასეთი ქმედებისათვის დაეკისროს არა სისხლისსამართლებრივი, არამედ ადმინისტრაციული პასუხისმგებლობა და სანქციის სახით განუუსაზღვროთ ფულადი ჯარიმა, რომელიც მოახდენს მის მიერ ჩადენილი სამართალდარღვევის კომპენსირებას, ნაკლებად დააზიანებს სახელმწიფო ბიუჯეტს და შეიძლება პოზიტიური მაჩვენებლების ჩამოყალიბებასაც შეუწყოს ხელი ამ ტიპის დანაშაულების შემცირების კუთხით, მათ შორის იქნება კარგი პრაქტიკა საკანონმდებლო ლიბერალიზაციისა ეკონომიკურ სფეროში.

ზოგადად, ქართულ კანონმდებლობაში ხშირად ვაწყდებით ადმინისტრაციული გადაცდომისა და სისხლისსამართლებრივი დანაშაულის ერთმანეთისაგან გამიჯვნის პრობლემას. საკითხი იმდენად აქტუალურია, რომ ადამიანის უფლებათა და თავისუფლებათა დაცვის შესახებ ევროპული კონვენცია განსაკუთრებულ ყურადღებას

<sup>46</sup> ავტორთა კოლექტივი, სისხლის სამართლის კერძო ნაწილი (წიგნი პირველი), თბილისი, 2014, 70

<sup>47</sup> საქართველოს უზენაესი სასამართლოს 2004 წლის მნიშვნელოვანი გადაწყვეტილებანი

უთმობს მას. ამ თვალსაზრისით არსებობს სისხლის სამართლის საერთაშორისო ასოციაციის მიერ გაცემული რეკომენდაციებიც.

არსებობს მოსაზრება სამართალდარღვევა, რომლისთვისაც დაწესებულია ადმინისტრაციული პატიმრობა, უნდა რეგულირდებოდეს არა ადმინისტრაციული კანონმდებლობით, არამედ სამართლის სხვა დარგის მიერ. საინტერესოა სხვა განვითარებული ქვეყნების პრაქტიკა ამ კუთხით. კონტინენტური სამართლის ქვეყნები ძირითადად ასეთ გადაცდომებს დელიქტის სახელით მოიხსენიებს. გერმანიის ფედერაციულ რესპუბლიკაში მოქმედი სისხლის სამართლის კოდექსი ითვალისწინებს სისხლისსამართლებრივ პასუხისმგებლობას დანაშაულისა და გადაცდომისათვის. დანაშაულისა და გადაცდომის განსხვავება ხდება მხოლოდ იძულების ღონისძიების მიხედვით. შვეიცარიაში მოქმედი სამართლის მიხედვით ადმინისტრაციული დასჯა სისხლის სამართლის კოდექსის ნაწილია. არსებული მაგალითები მოწმობს, რომ არ არსებობს ერთგვაროვანი მიდგომა ადმინისტრაციული და სისხლისსამართლებრივი პასუხისმგებლობის გამიჯვნისას და აუცილებელია გათვალისწინებულ იქნას სხვადასხვა მნიშვნელოვანი გარემოება, როგორცაა დანაშაულის ბუნება, საშიშროების ხარისხი, მიყენებული ზიანი და ა.შ.<sup>48</sup>

ერთ-ერთი აზრის მიხედვით, ისეთი ქმედება, რომელს ითვალისწინებს საპატიმრო სასჯელს, უნდა შეადგენდეს სისხლის სამართლის ნაწილს.<sup>49</sup> შესაძლებელია სისხლის სამართლის კოდექსში ცალკე ჩანაწერი გაკეთდეს ისეთი ადმინისტრაციული გადაცდომების შესახებ, რომელიც ითვალისწინებს ადმინისტრაციულ პატიმრობას სანქციის სახით. პრობლემაა ისიც, რომ დღეს ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა კოდექსსა და სისხლის სამართლის კოდექსში ბევრი მუხლია, ისეთი რომელიც ერთმანეთს კვეთს, მაგალითად ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა კოდექსის 178 მუხლის ნორმატიული შინაარსის ანალოგიურია სისხლის სამართლის კოდექსში არსებული 2 მუხლი.

---

<sup>48</sup> ხარშილაძე ი., ადმინისტრაციული სამართალი, სამეცნიერო-პოპულარული ჟურნალი, ადმინისტრაციული გადაცდომისა და სისხლის სამართლის დანაშაულის გამიჯვნის სამართლებრივი პრობლემები, თბილისი, 2016, 62-63

<sup>49</sup> საქართველოს ახალგაზრდა იურისტთა ასოციაცია, ადმინისტრაციულ პატიმრობასთან დაკავშირებული პრობლემები და რეკომენდაციები, 2012, 12



ფაქტია, რომ დღეს არსებული ადმინისტრაციული სამართალდარღვევისა და სისხლისსამართლებრივი საკითხების მარეგულირებელი კანონმდებლობა არსებითად გადასახედი და შესაცვლელია. ნათლად უნდა განისაზღვროს ამ სახის დანაშაულთა გამიჯვნის პირობები და გადაცდომებს, რომლისთვისაც დაწესებულია ადმინისტრაციულ პატიმრობა დაერქვას თავისი სახელი, კერძოდ სისხლის სამართლის გადაცდომა.

ადმინისტრაციული პასუხისმგებლობა, როგორც იურიდიული პასუხისმგებლობის ერთ-ერთი სახე ბიზნესსუბიექტების მიერ ადმინისტრაციული კანონმდებლობით გათვალისწინებული წესების დარღვევებისათვის

საგადასახადო სამართალდარღვევების ადმინისტრაციული პასუხისმგებლობის ერთ-ერთი ფორმაა ადმინისტრაციული სახდელის გამოყენება სახელმწიფოს მიერ, სამართალდამრღვევი პირის სამართლებრივი გაკიცხვა და არასახარბიელო შედეგები მისთვის.

საგადასახადო დარღვევებზე საუბრისას, უნდა გამოვყოთ საქართველოს ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა კოდექსის 155<sup>2</sup> მუხლი, რომელიც „მარკირებას დაქვემდებარებული აქციზური საქონლის „აქციზური მარკის გარეშე გამოშვება, შენახვა, რეალიზაცია და გადაზიდვა“-ს ეხება. აუცილებელია აქვე ვიმსჯელოთ კონფისკაციის საკითხზე აქციზური მარკების გარეშე საქონლის საზღვარზე შემოტანისას. არაერთი შემთხვევა მოწმობს, რომ ხშირად ასეთი არალეგალური სახით შემოტანილი ქონება იფლანგება, ამით სახელმწიფო ბიუჯეტს თანხები აკლდება, არც სამართალდამრღვევი პირისათვის არის სახარბიელო სიტუაცია. უმჯობესი იქნებოდა, ამ კუთხით ისეთი სამართლებრივი რეგულაცია შემუშავდეს, რაც აიძულებს სამართალდამრღვევს მოახდინოს უკანონოდ შემოტანილი საქონლის აქციზური მარკებით აღჭურვა.<sup>50</sup>

---

<sup>50</sup> ხარაზი ი., გადასახადის გადამხდელის უფლებებისა და მოვალეობები საგადასახადო - საბაჟო წესების დარღვევებისათვის პასუხისმგებლობის დაკისრების ასპექტების მიხედვით (ადმინისტრაციული პასუხისმგებლობის დაკისრების ჭრილში), სამეცნიერო ჟურნალი, თბილისი, 4

ბოლო დროს დაფიქსირდა შემთხვევები, როდესაც ხდება საიდენტიფიკაციო საშუალებების გაყალბება თანხების უკანონოდ მითვისების მიზნით, რაც ზიანს აყენებდა სახელმწიფოს ფინანსებს. სწორედ ამიტომ გაჩნდა ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა კოდექსში 195-ე მუხლი<sup>51</sup>, რომელიც ბეჭდის, პლომბის/ლუქის განზრახ დაზიანების ან აგლეჯისათვის აწესებს ჯარიმას. მსგავს ნორმას ვხვდებით სისხლის სამართლის კოდექსშიც 362-ე მუხლის სახით, რომელიც ყალბი დოკუმენტის, ბეჭდის, შტამპის, ან ბლანკის დამზადებას, გასაღებას ან გამოყენებას ეხება. თუმცა უნდა აღინიშნოს, რომ ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა კოდექსში საუბარია უკვე დალუქული საქონლის ბეჭდის, ლუქის განზრახ აგლეჯაზე, სისხლის სამართლის ეს ნორმა უშუალოდ ეხება ასეთი ყალბი დოკუმენტის, პლომბის, ბეჭდის შექმნას და შემდგომ გამოყენებას. ადმინისტრაციული სამართალდარღვევის კოდექსის შესაბამის ნორმიდან ვხვდებით, რომ საქმე გვაქვს განზრახ ქმედებასთან, შედეგობრიობის თვალსაზრისით კი ამ ქმედებით შესაძლებელია ხდებოდეს დიდი ოდენობით საქონლის განზაჟების გარეშე საქართველოს ტერიტორიაზე შემოტანა, რითაც ხდება სახელმწიფოს ბიუჯეტისათვის ზარალის მიყენება. ასეთი ქმედება კი არაფრით განსხვავდება სისხლისსამართლებრივი პასუხისმგებლობის ქვეთავში განხილული 218-ე მუხლისაგან, რომელიც დიდი ოდენობით გადასახადების გადახდისაგან განზრახ თავის არიდებას გულისხმობს. ამიტომაც უმჯობესი იქნება ადმინისტრაციული სამართალდარღვევის კოდექსის შესაბამის მუხლში გაკეთდეს ჩანაწერი გაუფრთხილებლობით ამ ქმედების ჩადენის შესახებ.

ვინაიდან საგადასახადო დავები ხშირად გრძელდება სასამართლო წესითაც, კიდევ უფრო საინტერესოა სასამართლოს დავის განხილვის წესები. მსგავსი ტიპის დავები, რომელიც ეხება საგადასახადო სამართალდამრღვევის დაყადაღებული ქონების რეალიზაციას და ა.შ., სწორედ სასამართლოში განიხილება და ამ დროს გამოიყენება საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსი. რაც შეეხება ვადებს, პირველი ინსტანციის სასამართლოში სასარჩელო განცხადების წარმოებაში მიღებიდან საქმეზე

---

<sup>51</sup> საქართველოს ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა კოდექსი, მ.195,  
<https://matsne.gov.ge/ka/document/view/28216?publication=481>

საბოლოო გადაწყვეტილების გამოტანამდე არ უნდა აღემატებოდეს 2 თვეს. სასამართლო საგადასახადო საბაჟო დავებზე კი სასამართლო 10 დღეში ამზადებს გადაწყვეტილებას. უნდა აღინიშნოს, რომ ეს ვადები შესაძლებელია საკმაოდ ხანგრძლივი იყოს ადმინისტრაციული საგადასახადო დავებისთვის, რაც ზიანს მიაყენებს სამეწარმეო სფეროს.<sup>52</sup>

საგადასახადო დავების განხილვის წესი განსაზღვრულია ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის VII<sup>5</sup> თავში „ადმინისტრაციული სამართალწარმოება საგადასახადო ორგანოს მიერ გადასახადის გადამხდელის ყადაღადადებული ქონების რეალიზაციასთან დაკავშირებით. ამავე კოდექსის 21<sup>21</sup> მუხლში წერია, რომ ბრძანებას გადასახადის გადამხდელის ყადაღა დადებული ქონების რეალიზაციის თაობაზე, საგადასახადო ორგანოს შუამდგომლობის საფუძველზე, გამოსცემს რაიონული(საქალაქო) სასამართლოს მოსამართლე გადასახადის გადამხდელის ადგილსამყოფლის მიხედვით. აქ მნიშვნელოვანია დადგინდეს, რომ შუამდგომლობა სწორედ გადასახადის გადამხდელის ადგილსამყოფელის შესაბამისადაა წარდგენილი სასამართლოში.

საინტერესოა სასამართლო პრაქტიკა<sup>53</sup>, რომელიც სწორედ საგადასახადო ადმინისტრაციულ დავებს ეხება. ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 21<sup>63</sup>-ე მუხლის თანახმად, პირის გადასახადის გადამხდელის ცრუმაგიერ პირად აღიარების თაობაზე ბრძანებას საგადასახადო ორგანოს შუამდგომლობის საფუძველზე გამოსცემს გადასახადის ადგილსამყოფლის მიხედვით რაიონული(საქალაქო) სასამართლოს მოსამართლე. უზენაესმა სასამართლომ ამ საქმეზე დააკმაყოფილა სსიპ შემოსავლების სამსახურის უზენაეს სასამართლოში წარდგენილი სარჩელი მოპასუხეების მიმართ ცრუმაგიერ პირებად აღიარების შესახებ. კერძოდ, „საკასაციო სასამართლომ მიიჩნია, რომ სსიპ შემოსავლების სამსახურის საკასაციო საჩივარი უნდა დაკმაყოფილდეს და ახალი გადაწყვეტილება უნდა იქნეს მიღებული შემდეგი მოტივით: საქმეში

---

<sup>52</sup> ხარაზი ი., საგადასახადო სამართალი, დამხმარე სახელმძღვანელო, ნაწილი მესამე, თბილისი, 2020, 233

<sup>53</sup> საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2018 წლის 13 დეკემბრის Nბს-672-672(კ-18) გადაწყვეტილება

წარმოდგენილი საჯარო რეესტრიდან ამონაწერით დადგენილია, რომ სწორედ ინვენტარიზაციის პერიოდში მოპასუხემ თავის საკუთრებაში აღრიცხული ქონება ჩუქების ხელშეკრულებით გადაუფორმა შვილს. ამასთან, ინვენტარიზაციის დაწყების შემდგომ პერიოდში საკონტროლო-სალარო აპარატის მონაცემების თანახმად, სამეწარმეო საქმიანობიდან ნაღდი ანგარიშსწორებით მიღებულმა თანხამ 12 490, 25 ლარი შეადგინა, მაშინ როცა მის მიერ აღნიშნული პერიოდიდან დღემდე ბიუჯეტში გადახდილი თანხა შეადგენს მხოლოდ 681.00 ლარს. მან თავისი უძრავი ქონება სხვა პირზე (შვილზე გადააფორმა), რაც გახდა მიზეზი გადასახადის ნაკლები ოდენობის თანხის გადახდისა... მოცემულ შემთხვევაში სახეზეა საგადასახადო ვალდებულების მქონე გადასახადის გადამხდელის მხრიდან გადასახადის გადახდისაგან თავის არიდების მიზნით შვილისათვის უძრავი ქონების გადაცემა. საკასაციო სასამართლომ განმარტა, რომ **ცრუმაგიერი პირის** დეფინიცია უნდა აკმაყოფილებდეს ორ კრიტერიუმს: ა) რეალური და ცრუმაგიერი პირი ერთმანეთისაგან არ უნდა განსხვავდებოდეს; ბ) ცრუმაგიერი პირი უნდა იყოს გამოყენებული გადასახადის გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებებისათვის თავის არიდების მიზნით(იგულისხმება საგადასახადო კოდექსით განსაზღვრული ღონისძიებები: საგადასახადო გირავნობა ან იპოთეკა, მესამე პირზე გადახდევინების მიქცევა, ქონებაზე ყადაღის დადება, ყადაღა დადებული ქონების რეალიზაცია, საბანკო ანგარიშზე საინკასო დავალების წარდგენა, გადასახადის გადამხდელის სალაროდან ნაღდი ფულის ამოღება). საკასაციო სასამართლოს მოსაზრებით, განსახილველ საქმეზე შეუძლებელია დასახელებული პირების ერთმანეთისაგან განსხვავება იმ აქტივობებში, რამაც განაპირობა შეუსრულებელი საგადასახადო დავალიანების დაგროვება. საკასაციო სასამართლომ მიიჩნია, რომ მოპასუხეები წარმოადგენენ ერთმანეთის ცრუმაგიერ პირებს. საქმეში წარმოდგენილი მტკიცებულებები ცალსახად ადასტურებს დასახელებული პირების ერთმანეთისაგან გამიჯვნის შეუძლებლობას<sup>54</sup>.

---

<sup>54</sup> ხარაზი ი., საგადასახადო სამართალი, დამხმარე სახელმძღვანელო, ნაწილი მესამე, თბილისი, 2020, 257

საინტერესოა სახელმწიფო გადასახადებისა და ადგილობრივი გადასახადების გადაუხდელობისათვის დაკისრებული სანქციების საკითხი. სახელმწიფო გადასახადები ავსებს ცენტრალურ ბიუჯეტს, ხოლო ადგილობრივი გადასახადები, როგორცაა მაგალითად, ქონების გადასახადი, საკრებულო აწესებს ნორმატიული აქტის სახით და ეს გადასახადები მიემართება ადგილობრივი თვითმმართველობის ბიუჯეტში. აღსანიშნავია, რომ ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა კოდექსი საერთოდ არ ითვალისწინებს ნორმას, რომელიც შეეხება ადგილობრივი გადასახადებს, საგადასახადო გადაცდომებს და ა.შ.<sup>55</sup> ეს მიდგომა არასწორია, ვინაიდან მსგავსი გადაცდომები გვხვდება ადგილობრივ დონეზეც. აუცილებელია მსგავსი საქმიანობის ფარგლებში სამართალდარღვევისა თუ გადაცდომისათვის სანქციას აწესებდეს კანონი, რომელიც მიღებული იქნება ქვეყნის უმაღლესი საკანონმდებლო ორგანოს - პარლამენტის მიერ სათანადოდ დადგენილი წესის მიხედვით და ასეთი შეიძლება იყოს სწორედ ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა კოდექსი.

### **ბიზნეს დავების სამართალწარმოების პრაქტიკა**

საქართველოს უზენაესი სასამართლოს მნიშვნელოვან განმარტებებთაგან უნდა გამოვყოთ ერთ-ერთ ბიზნეს დავაზე მიღებული გადაწყვეტილება, რომელიც მნიშვნელოვან წვლილს თამაშობს მსგავსი საქმეების განხილვისა და გადაწყვეტის პროცესში.

როგორც აღვნიშნეთ, „მეწარმეთა შესახებ“ საქართველოს კანონის მე-3 მუხლის მე-6 პუნქტის თანახმად, შეზღუდული პასუხისმგებლობის საზოგადოების პარტნიორები კრედიტორების წინაშე პასუხს აგებენ პირადად, თუ ისინი ბოროტად გამოიყენებენ პასუხისმგებლობის შეზღუდვის სამართლებრივ ფორმებს.<sup>56</sup> პარტნიორის პირადი პასუხისმგებლობის საკითხი „გამჭოლი პასუხისმგებლობის“ ფარგლებში ექცევა.

---

<sup>55</sup> ხარაზი ი., გადასახადის გადამხდელის უფლებებისა და მოვალეობები საგადასახადო - საბაჟო წესების დარღვევისათვის პასუხისმგებლობის დაკისრების ასპექტების მიხედვით (ადმინისტრაციული პასუხისმგებლობის დაკისრების ჭრილში), სამეცნიერო ჟურნალი, თბილისი, 6

<sup>56</sup> საქართველოს კანონი მეწარმეთა შესახებ, მ.3, <https://matsne.gov.ge/ka/document/view/28408>

„გამჭოლი პასუხისმგებლობა“ სახეზეა მაშინ, როდესაც კომპანია გადახდისუნარიობის გამო ვერ ასრულებს მის წინაშე წარმოშობილ ვალდებულებებს. ამ დროს კრედიტორი მოპასუხედ უთითებს პარტნიორს და ასახელებს სხვადასხვა მიზეზს მისი ბრალეულობის წარმოსაჩენად. მსგავს სიტუაციებში სასამართლო მსჯელობს საკითხზე თუ ვის დააკისროს ვალდებულების შეუსრულებლობის შედეგად წარმოშობილი ზარალი - მესამე პირს თუ პარტნიორს. „გამჭოლი პასუხისმგებლობა“ პირველად გამოყენებული იქნა ამერიკის შეერთებული შტატების სასამართლოების მიერ. მათი განმარტებით, გამჭოლი პასუხისმგებლობა გამოიყენება, როდესაც პარტნიორის მხრიდან ადგილი აქვს მოტყუებას, შეცდომაში შეყვანას ან მართლსაწინააღმდეგო მოქმედებას (fraud, misrepresentation, illegality). მოგვიანებით, სამოსამართლო სამართალი განევრცო აღნიშნულ თემაზე და გამჭოლი პასუხისმგებლობის გამოყენების საფუძვლად მიიჩნია ისეთი შემთხვევები, როცა კომპანია წარმოადგენს პარტნიორის ხელში „ინსტრუმენტს“, პარტნიორის „ალტერ ეგოს“ ან „ფიქციას“.<sup>57</sup> გამჭოლი პასუხისმგებლობას ხშირად იყენებენ „არაადეკვატური კაპიტალიზაციის“ დროს, რომელიც ნიშნავს იმას, რომ კომპანიის კაპიტალი შეუსაბამოდ მცირეა იმ საქმისათვის და რისკების დასაზღვევად, რომელსაც ეს კომპანია ეწევა. გამჭოლი პასუხისმგებლობა იცნობს კიდევ ერთ ტერმინს „კორპორაციული ფორმლობების დაუცველობა“. ეს ის შემთხვევაა, როდესაც არ მოიწვევა დირექტორებისა თუ პარტნიორების კრებები, როცა ერთმანეთში ირევა კომპანიისა და პარტნიორის ქონება, როცა არ იწარმოება სათანადო ბუღალტრული აღრიცხვები და დოკუმენტაცია და ა.შ. გამჭოლი პასუხისმგებლობაა სახეზე მაშინაც, როცა პარტნიორები კომპანიის გამოყენების გზით გადასახადებს თავს არიდებენ. კანონი პარტნიორთა გამჭოლ პასუხისმგებლობას აწესებს, როდესაც პარტნიორების მიერ ბოროტად გამოყენება ხდება პასუხისმგებლობის შეზღუდვის სამართლებრივი ფორმის. საკასაციო პალატის განმარტებით, ეს ეხება პარტნიორის მიერ პასუხისმგებლობის შეზღუდვის პრივილეგიის მარტოოდენ სხვისი ინტერესების

---

<sup>57</sup> საქართველოს უზენაესი სასამართლოს მნიშვნელოვანი განმარტებანი საქმეზე საქმეზე №ას-1307-1245-2014, [http://www.supremecourt.ge/files/upload-file/pdf/+news-mnishvnelovani-ganmarteba78-\(1\).pdf](http://www.supremecourt.ge/files/upload-file/pdf/+news-mnishvnelovani-ganmarteba78-(1).pdf),

საზიანოდ გამოყენებასაც და საკუთარი ეკონომიკური რისკებისა და დანაკარგის სხვაზე გადაკისრებას კრედიტორის განზრახ შეცდომაში შეყვანით. საკასაციო პალატამ მიიჩნია, რომ პარტნიორის მიერ შეზღუდული პასუხისმგებლობის ფორმის ბოროტად გამოყენება სახეზეა, როცა შეზღუდული პასუხისმგებლობის საზოგადოების პარტნიორი საზოგადოებაში უშუალოდ ხელმძღვანელობს და ახორციელებს ისეთ საქმიანობას, რომელიც მიზნად ისახავს გადასახადებისაგან თავის არიდებას, ანუ როცა საზოგადოება პარტნიორის მიერ გამოიყენება არადეკლარირებული შემოსავლის მაგენერირებელი წყაროს დანიშნულებით. აღნიშნული გარემოებების მტკიცების ტვირთი ეკისრება მოსარჩელეს.<sup>58</sup>

არანაკლებ მნიშვნელოვანია საკონსტიტუციო სასამართლოში წარმოებული საქმეები ბიზნესდავების შესახებ. კერძოდ, საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს 2015 წლის 7 სექტემბერს კონსტიტუციური სარჩელით მიმართა სს „ტელენეტმა“. კონსტიტუციური სარჩელის თანახმად, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის 202-ე მუხლის პირველი ნაწილი ადგენს საწარმოს/ორგანიზაციისათვის ქონების გადასახადის გამოთვლის ზოგად წესს, რომლის თანახმად, აღნიშნული გადასახადი გამოითვლება დასაბეგრი ქონების საბალანსო ღირებულების გათვალისწინებით. ქონების საბალანსო ღირებულებას წარმოადგენს მისი შეძენის ან შექმნის მომენტში გადახდილი ფასი შემდგომი გაუმჯობესების, ცვეთისა და ამორტიზაციის ხარჯების გათვალისწინებით. ამასთან, გასათვალისწინებელია, რომ ქონების შეძენისას გადახდილი ფასი შესაძლოა დამოკიდებული იყოს სხვადასხვა გარემოებაზე, მათ შორის, ბაზრის კონიუნქტურაზე, მყიდველისა და გამყიდველის ინტერესებზე. შესაბამისად, შესაძლოა, ამგვარი ქონების საბალანსო ღირებულება არ ემთხვეოდეს მის საბაზრო ღირებულებას. აღნიშნულის მიუხედავად, მოსარჩელის მტკიცებით, სადავო ნორმა, საგადასახადო ორგანოს უფლებამოსილებას ანიჭებს, უგულებელყოს ქონების გადასახადის დაანგარიშების კანონით გათვალისწინებული წესი, არ გაითვალისწინოს დასაბეგრი ქონების საბალანსო ღირებულება და თავად განსაზღვროს ამ უკანასკნელის

---

<sup>58</sup> საქართველოს უზენაესი სასამართლოს მნიშვნელოვანი განმარტებანი საქმეზე საქმეზე №ას-1307-1245-2014, [http://www.supremecourt.ge/files/upload-file/pdf/+news-mnishvnelovani-ganmarteba78-\(1\).pdf](http://www.supremecourt.ge/files/upload-file/pdf/+news-mnishvnelovani-ganmarteba78-(1).pdf)

ღირებულება საბაზრო ფასით.<sup>59</sup> მოსარჩელე მხარე განმარტავდა, რომ სადავო ნორმა, რომელიც საგადასახადო ორგანოს ანიჭებს დისკრეციულ უფლებამოსილებას, ბუნდოვანებასა და განუჭვრეტელობას იწვევს საგადასახადო ტვირთის განსაზღვრის ნაწილში გადასახადის გადამხდელისათვის. ამ ნორმის მიხედვით, ქონების გადასახადი გამოითვლება არა კანონის მიერ შემუშავებული წესით, არამედ საგადასახადო ორგანოს პირადი შეხედულებით. ეს კი ბუნდოვანებას იწვევს საგადასახადო ტვირთის განსაზღვრის ნაწილში, ვინაიდან კანონმდებელი გვთავაზობს გადასახადის დაანგარიშების ორ სხვადასხვა წესს, ხოლო ამ წესების გამოყენება ხდება დისკრეციული უფლებამოსილების საფუძველზე საგადასახადო ორგანოს მიერ. მოსარჩელე ასევე განჭვრეტადობის პრობლემას ხედავს კრიტერიუმის სახით საბაზრო ფასის განსაზღვრას, რადგან ის შესაძლოა ხშირად იცვლებოდეს საგადასახადო წლის განმავლობაში. ამასთან, აღსანიშნავია, რომ საგადასახადო ორგანოს ქონების ღირებულების განსაზღვრა შეუძლია მაშინ, თუკი ამ ქონების საბაზრო ფასი აღემატება მის საბალანსო ღირებულებას, თუმცა სხვა შემთხვევაში როგორია რეგულაცია უცნობია.

საკონსტიტუციო სასამართლომ აღნიშნა, რომ ზოგადად სახელმწიფო ვალდებულია, შექმნას ისეთი საგადასახადო სისტემა, რომელიც არ არღვევს საკუთრების უფლების არსს. კანონმდებელმა უნდა გაითვალისწინოს, რომ საქართველოს კონსტიტუციით დადგენილია კერძო საკუთრების აღიარებასა და უზრუნველყოფაზე ორიენტირებული რეჟიმი. შესაბამისად, საგადასახადო ტვირთი არ უნდა იყოს იმდენად დიდი, რომ სახელმწიფომ გააუფასუროს კერძო საკუთრების არსებობა და ინდივიდების შემოსავლების, უმთავრესად საჯარო კაპიტალში, სახელმწიფო ბიუჯეტში თავმოყრა მოახდინოს. ამავე დროს, გადასახადის გადახდის ვალდებულების დამდგენი თითოეული ნორმა უნდა იყოს გონივრული, საგადასახადო ტვირთის სიმძიმეიდან გამომდინარე, იგი შეუძლებელს ან შეუსაბამოდ რთულს არ უნდა ხდიდეს საკუთრებით სარგებლობასა და განკარგვას... ამკარაა, რომ სადავოდ გამხდარი

---

<sup>59</sup> საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს მეორე კოლეგიის 2017 წლის 28 დეკემბრის 2/7/667 გადაწყვეტილება, <https://matsne.gov.ge/ka/document/view/3982215?publication=0>



საგადასახადო კოდექსის 202-ე მუხლის მე-4 ნაწილი მიმართულია ქონების გადაფასების მეთოდით აღრიცხვის სტიმულირებისა და ისეთი სიტემის დამკვიდრებისაკენ, რომლის ფარგლებშიც, დასაბეგრი ქონების ღირებულების განსაზღვრისას, მთავარი კრიტერიუმი მისი რეალური ფასი იქნება. ამავე დროს, სადავო ნორმით დადგენილი რეგულირება არის ქონების გადაფასების მეთოდით აღრიცხვის ცალსახად დავალდებულებასთან შედარებით, ნაკლებად მზლუდველი საშუალება. ამდენად, სადავო ნორმა ვერ იქნება მიჩნეული როგორც არაგონივრული საგადასახადო რეგულირება, შესაბამისად, იგი არ ეწინააღმდეგება საქართველოს კონსტიტუციის 21-ე მუხლის პირველი და მე-2 პუნქტების მოთხოვნებს.<sup>60</sup>

ასევე საინტერესოა საკონსტიტუციო სასამართლოს ერთ-ერთი გადაწყვეტილება საქმეზე „საქართველოს მოქალაქე ლევან ალაფიშვილი საქართველოს პარლამენტის წინააღმდეგ“. საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს 2015 წლის 31 მარტს კონსტიტუციური სარჩელით (რეგისტრაციის №638) მიმართა საქართველოს მოქალაქე ლევან ალაფიშვილმა და მოითხოვა საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსის 21<sup>50</sup> მუხლის მე-2 პუნქტის არაკონსტიტუციურად ცნობა. ამ მუხლით დადგენილია, რომ საქართველოს საერთაშორისო ხელშეკრულების საფუძველზე პირის კონფიდენციალური ინფორმაციის გამოთხოვის შესახებ სასამართლოს მიერ საგადასახადო ორგანოს შუამდგომლობის განხილვა ხდება ერთპიროვნულად, თავად იმ პირის მონაწილეობის გარეშე, რომლის შესახებ კონფიდენციალურ ინფორმაციასაც ითხოვს საგადასახადო ორგანო. რაც შეეხება ამავე მუხლის მე-7 პუნქტის პირველ წინადადებას, იგი განსაზღვრავს, რომ „საგადასახადო ორგანოს უფლება აქვს, მოსამართლის ბრძანების გაუქმების თაობაზე საჩივარი შეიტანოს ბრძანების გამომცემ სასამართლოში მისთვის ბრძანების ეგზემპლარის გადაცემიდან 48 საათში“.<sup>61</sup> მოსარჩელე მხარე აღნიშნავდა, რომ სადავო ნორმა, რომელიც ითვალისწინებს შუამდგომლობის წარდგენას, საგადასახადო ორგანოს ანიჭებს მხოლოდ ფორმალური

---

<sup>60</sup> საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს მეორე კოლეგიის 2017 წლის 28 დეკემბრის 2/7/667

გადაწყვეტილება, <https://matsne.gov.ge/ka/document/view/3982215?publication=0>

<sup>61</sup> „საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს 2017 წლის 14 თებერვლის №1/3/638 გადაწყვეტილება საქმეზე საქართველოს მოქალაქე ლევან ალაფიშვილი საქართველოს პარლამენტის წინააღმდეგ“, <https://matsne.gov.ge/ka/document/view/3584538?publication=0>

ხასიათის დასაბუთების ვალდებულებას გააჩნია. ასევე პირი, რომელიც არის ამ კონფიდენციალური ინფორმაციის მიმღები, აღნიშნული სადავო ნორმით, გამორიცხულია როგორც შესაბამისი შუამდგომლობის განხილვიდან, ისე იმ წრისგან, რომელთაც გააჩნიათ სასამართლოს მიერ გაცემული ბრძანების გასაჩივრების უფლება. მოსარჩელე მიუთითებდა საქართველოს კონსტიტუციის იმდროინდელ 42-ე მუხლზე, რომლითაც გარანტირებულია საქმის ზეპირი განხილვის, შეჯიბრებითობის პრინციპისა და ადამიანის უფლებების დაცვა სახელმწიფოს მიერ მასში უკანონო ჩარევისგან. მოპასუხე მხარე მოსარჩელის საპასუხოდ აღნიშნავდა, რომ გასაჩივრებული ნორმის მიღების მიზანი იყო საერთაშორისო ხელშეკრულებების რატიფიცირების შედეგად ნაკისრი ვალდებულებების შესრულება, კერძოდ ორმაგი დაბეგვრის თავიდან აცილება და გადასახადის გადაუხდელობის აღკვეთა, ხოლო პირისთვის შუამდგომლობის განხილვის დროს მონაწილეობის უფლების შეზღუდვა გამოწვეულია იმით, რომ მან წინასწარ არ იცოდეს აღნიშნულის შესახებ და გავლენა არ მოახდინოს მის საბანკო ანგარიშებზე.

საკონსტიტუციო სასამართლომ განმარტა, რომ „სამართლიანი სასამართლოს უფლება წარმოადგენს უმნიშვნელოვანეს მექანიზმს, რომელიც აწესრიგებს ინდივიდსა და სახელმწიფოს, ასევე კერძო პირებს შორის არსებულ სადავო ურთიერთობებს, უზრუნველყოფს კონსტიტუციური უფლებების ეფექტურ რეალიზაციას და უფლებებში გაუმართლებელი ჩარევისაგან დაცვას“.<sup>62</sup> სამართლიანი სასამართლოს უფლების რეალიზება გულისხმობს პირის ყველა არსებულ ეტაპზე დაცვის გარანტიით აღჭურვას. ისეთ დროსაც კი, როცა სასამართლო ხედავს პირის სამართალწარმოებიდან გამორიცხვის საჭიროებას, ინფორმაციის შესაბამისი პირისათვის შეუტყობინებლობა არ უნდა გაგრძელდეს უსასრულოდ. ეს შეუტყობინებლობის აუცილებლობა უნდა შეწყდეს იმ ეტაპზე, როცა ინფორმაციის მომთხოვნი სახელმწიფო დაასრულებს პროცედურებს ან უბრალოს ობიექტური მიზეზების გამო აღარ იქნება მათი ეფექტურად განხორციელების საშიშროება.

---

<sup>62</sup> საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს 2008 წლის 19 დეკემბრის №1/1/403,427 გადაწყვეტილება საქმეზე „კანადის მოქალაქე ჰუსეინ ალი და საქართველოს მოქალაქე ელენე კირაკოსიანი საქართველოს პარლამენტის წინააღმდეგ“ <https://constcourt.ge/ka/judicial-acts?legal=362>

მაგალითად, თუ გამოყენებულია ყადაღა ან ამ მიზნის მისაღწევად გამოყენებულია სხვა ზომები. საკონსტიტუციო სასამართლომ აღნიშნა, რომ იმ დროიდან, როდესაც აღარ იარსებებს ინფორმაციის გადაცემის შესახებ გადასახადის გამამხდელისათვის შეუტყობინებლობის ინტერესი, კერძოდ, როდესაც აღარ არსებობს ის საფრთხეები, რაც უკავშირდებოდა პირის მიერ ამ ინფორმაციის გადაცემის თაობაზე შეტყობას სხვა სახელმწიფოში მიმდინარე საგამომიებო თუ სხვა პროცედურებისათვის, პირისათვის სამართლიანი სასამართლოს უფლების შეზღუდვის საჭიროება ქრება. აუცილებელია, ასეთ შემთხვევებში პირმა შეიტყოს ინფორმაციის გადაცემის შესახებ და ამავე დროს კანონმდებელმა უზრუნველყოს იგი სათანადო სამართლებრივი მექანიზმებით, რათა მან, *post factum*, მოახდინოს თავისი უფლებების დაცვა. წინააღმდეგ შემთხვევაში, შეზღუდვა არათანაზომიერად უნდა შეფასდეს.<sup>63</sup> საკონსტიტუციო სასამართლომ დაასკვნა, რომ სადავო ნორმების მოქმედება ლეგიტიმური მიზნების მიღწევის საშუალებაა, მაგრამ არ არის მიზნების მიღწევის ნაკლებად მზლუდავი და პროპორციული, თანაზომიერი საშუალება.

საერთო სასამართლოებისა და საკონსტიტუციო სასამართლოს ზემოთ აღნიშნული გადაწყვეტილებები მცირე, მაგრამ მნიშვნელოვანია იმ გადაწყვეტილებებთან შორის, რომლებიც ჰქმნიან სასამართლო პრაქტიკას ბიზნესდავების სამართლიანი და კანონიერი გზით გადაწყვეტისათვის.

**ადამიანის უფლებათა ევროპული სასამართლოს გადაწყვეტილებები ბიზნეს დავებზე**

ადამიანის უფლებათა და ძირითად თავისუფლებათა დაცვის ევროპული კონვენციის პირველი დამატებითი ოქმის პირველი მუხლის მიხედვით საკუთრების უფლება ფართოდ არის განმარტებული. საკუთრების უფლება მოიცავს მოძრავ და უძრავ ქონებას, ქონებრივ ან არაქონებრივ კაპიტალს, როგორცაა მაგალითად აქცია, საარბიტრაჟო გადაწყვეტილებას, პენიის მიღების უფლებას, სამეწარმეო საქმიანობის განხორციელებას და ა.შ. რაღა თქმა უნდა, ამ უფლებით სარგებლობენ როგორც

---

<sup>63</sup> „საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს 2017 წლის 14 თებერვლის №1/3/638 გადაწყვეტილება საქმეზე საქართველოს მოქალაქე ლევან ალაფიშვილი საქართველოს პარლამენტის წინააღმდეგ“, <https://matsne.gov.ge/ka/document/view/3584538?publication=0>

ფიზიკური, ისე იურიდიული პირები. საქმეზე სპორონგი და ლონორთი შვედეთის წინააღმდეგ ევროპულმა სასამართლომ დაადგინა საკუთრების უფლების სამი წესი: ქონებით მშვიდობიანად სარგებლობის პრინციპი (პირველი ნაწილის პირველი წინადადება); ქონების ჩამორთმევა (პირველი ნაწილის მეორე წინადადება); ქონებით სარგებლობის კონტროლი (მეორე ნაწილი).<sup>64</sup> საკუთრების უფლება არ არის აბსოლუტური უფლება, თუმცა თუკი სახელმწიფოს მხრიდან მასში ჩარევა ხდება ამგვარი ჩარევა უნდა იყოს დასაბუთებული, კერძოდ იგი უნდა ემსახურებოდეს საჯარო ან საერთო ინტერესით განპირობებულ კანონიერ მიზნებს.<sup>65</sup>

საკუთრების ცნება შესაძლებელია საკმაოდ ვრცელი იყოს და მოიცავდეს ეკონომიკური ინტერესების ფართო წრეს. პირველი დამატებითი ოქმის პირველი მუხლის დაცვის ქვეშე ექცევა იურიდიული პირები და მათი აქციებიც. ადამიანის უფლებათა ევროპულმა კომისიამ განიხილა საქმე „ბრამელიდი და მალმსტრომი შვედეთის წინააღმდეგ“.<sup>66</sup> საქმე ეხებოდა ორ ფიზიკურ პირს, რომლებიც ფლობდნენ სტოკჰოლმში (შვედეთი) მოქმედი დიდი და ცნობილი უნივერსალური მაღაზიის აქციებს. 1977 წელს მიღებულ იქნა ახალი კანონი „იურიდიული პირების შესახებ“, რომლის შედეგადაც ნებისმიერ საწარმოს, რომელსაც გააჩნდა აქციათა და ხმის უფლების 90%-ზე მეტი სხვა საწარმოში, უფლება ჰქონდა, ეიძულებინა უმცირესობაში დარჩენილი აქციონერები, მიეყიდათ მისთვის დარჩენილი აქციები იმავე ფასად, რომლის გადახდაც მას მოუწევდა საჯარო შეთავაზების მეშვეობით ყიდვისას, ან სხვაგვარად - იმ ფასად, რომელსაც არბიტრაჟი დაადგენდა. უმცირესობაში მყოფმა აქციონერებმა საჩივრით მიმართეს ევროპულ კომისიას მათ მიმართ ახალი კანონის გამოყენების თაობაზე. მათი მტკიცებით, ისინი იძულებულნი გახდნენ, აქციების თავიანთი წილი მიეყიდათ აქციონერთა უმრავლესობისათვის საბაზრო ღირებულებაზე ნაკლებ ფასში (ფასი

---

<sup>64</sup> საქართველოს ახალგაზრდა იურისტთა ასოციაცია, ადამიანის უფლებათა ევროპული სასამართლოს პრეცედენტული სამართალი, თბილისი, 2004, 369

<sup>65</sup> ჯეიმსი გაერთიანებული სამეფოს წინააღმდეგ (James v. the United Kingdom), A98, 1986

<sup>66</sup> Bramelid and Malmstrom v. Sweden, <https://hudoc.echr.coe.int/app/conversion/pdf?library=ECHR&id=001-92813&filename=BRAMELID%20AND%20MALMSTROM%20v.%20SWEDEN.pdf>

დადგენილ იქნა არბიტრების მიერ).<sup>67</sup> კომისიას პირველ რიგში უნდა დაედგინა, წარმოადგენდა თუ არა იურიდიული პირის აქცია ქონებას, რომელიც ექცევა პირველი დამატებითი ოქმის პირველი მუხლის დაცვის ქვეშ. კომისიამ დაადგინა, რომ აქცია ეს არის პირის წილის დამადასტურებელი დოკუმენტი კომპანიაში, რომელიც ასევე დაკავშირებულია მის უფლებასთან კომპანიის ქონებაზე. შესაბამისად, აქციები წარმოადგენენ ქონებას. კომისიამ აღნიშნა, რომ პირველი მუხლის სამი წესიდან მოსარჩელის მიერ მითითებული მეორე წესის ფარგლებში არ ექცევა გასაჩივრებული ნორმა, კერძოდ გასაჩივრებული კანონი კერძო პირებს შორის ურთიერთობას არეგულირებს და ექსპროპრიაციის პირდაპირი მაგალითი არ არის სახეზე. კომისიამ, ასევე განმარტა, რომ კონვენციის მონაწილე ყველა სახელმწიფოში მოქმედი კანონმდებლობა, რომელიც აწესრიგებს ურთიერთობებს კერძო პირებს შორის, შეიცავს დებულებებს, რომლებიც განსაზღვრავს ამგვარი სამართლებრივი ურთიერთობების შედეგებს საკუთრების უფლებისათვის და, ზოგიერთ შემთხვევაში, აიძულებს პირს, საკუთრება მეორე პირს გადასცეს.

ადამიანის უფლებათა ევროპული სასამართლოს გადაწყვეტილებას საქმეზე „ბრამელიდი და მალმსტრომი შვედეთის წინააღმდეგ“ დიდი მნიშვნელობა აქვს არა მარტო აქციის, როგორც საკუთრების პირველი დამატებითი ოქმის პირველი მუხლის დაცვის ფარგლებში მოქცევას, არამედ ის ნათლად გვაჩვენებს, რომ პირველი მუხლი შესაძლებელია გამოყენებული იქნას კერძო პირებს შორის წარმოშობილი ურთიერთობების მომწესრიგებელი კანონმდებლობის მიმართაც.

### **ბიზნეს დავების განხილვა აშშ-ს სასამართლოებსა და საგადასახადო ორგანოებში**

ამერიკის შეერთებულ შტატებში საგადასახადო სასამართლოს წარმოადგენს საჯარო ორგანო (ე.წ. „Court of Record“), რომელიც დააფუძნა კონგრესმა კონსტიტუციის I მუხლზე დაყრდნობით. პირველი მუხლის მე-8 სექციაში აღნიშნულია, რომ „კონგრესი

---

<sup>67</sup> საქართველოს ახალგაზრდა იურისტთა ასოციაცია, ადამიანის უფლებათა ევროპული სასამართლოს პრეცედენტული სამართალი, თბილისი, 2004, 371, [http://oldtbappeal.court.ge/upload/r\\_854.pdf](http://oldtbappeal.court.ge/upload/r_854.pdf)

უფლებამოსილია დაადგინოს და შეკრიბოს გადასახადები, საგადასახადო ვალდებულებები, გადასახადები, რომლებიც ანგარიშდება ბიზნესის მოცულობის შესაბამისად და არა საკუთრების ან უძრავი ქონებიდან მიღებული შემოსავლის მიხედვით, დაფაროს საგადასახადო ვალდებულებები, უზრუნველყოს საერთო თავდაცვა და საზოგადო კეთილდღეობა.<sup>68</sup> კონგრესი უფლებამოსილია დანიშნოს უზენაესი სასამართლოს ქვემდგომი ტრიბუნალები, („To constitute Tribunals inferior to the supreme Court“).<sup>69</sup>

საგადასახადო სასამართლოში არსებულ საქმეთა შორის უმეტესობა ეხება ჯარიმებსა და ფედერალურ საშემოსავლო გადასახადებს. უმეტესად კი ასეთი დავები იწყება სწორედ შიდა შემოსავლების სამსახურის მიერ შემოწმების განხორციელებისას. გადასახადის გადამხდელ სუბიექტსა და შემოსავლების სამსახურს შორის შეთანხმების მიუღწევლობის შემთხვევაში მიუხედავად მცდელობებისა, რაც შესაძლებელია წერილობით გაფრთხილებებში გამოიხატოს, შემოსავლების სამსახური ადგენს შემცირებულ გადასახადს ე.წ. დეფიციტურ თანხას და აქვეყნებს შეტყობინებას, რომელსაც „90 დღიანი წერილი“ ეწოდება. აღნიშნული შეტყობინების გამოქვეყნების შემდეგ საგადასახადო სუბიექტს შეუძლია ის გაასაჩივროს 90 დღეში თუკი აღნიშნულ ვადაში არ მოხდება საჩივრის წარდგენა, შემოსავლების სამსახური შემცირებულ თანხას გადაიტანს ხაზინის დეპარტამენტის წიგნში, რა დროიდანაც საგადასახადო სუბიექტის მიმართ შესაძლებელია გამოიყენონ გირავნობა ან იპოთეკა.

საგადასახადო სუბიექტს შეუძლია შემოსავლების სამსახურის აქტის სხვადასხვა ორგანოში გასაჩივრება. აღსანიშნავია, რომ საგადასახადო სასამართლო არის ერთადერთი ორგანო, სადაც დარიცხული გადასახადების კანონიერება შესაძლებელია გასაჩივრდეს შიდა შემოსავლების სამსახურის მიერ გადასახადების დარიცხვამდე (გადახდამდე). საგადასახადო სუბიექტს შეუძლია აქტი გაასაჩივროს სხვადასხვა

---

<sup>68</sup> U.S Constitution, Article 1, Section 8, <https://constitution.congress.gov/browse/article-1/section-8/#:~:text=The%20Congress%20shall%20have%20Power,uniform%20throughout%20the%20United%20States%3B&text=1%20Taxing%20Power> , (ნანახია 26.09.2021)

<sup>69</sup> საქართველოს მცირე და საშუალო საწარმოთა ასოციაცია, საგადასახადო დავების გადაწყვეტის ეფექტური ინსტიტუტები, საგადასახადო სასამართლოები და ალტერნატიული გზები, თბილისი, 2012, 17, [http://ewmi-prolog.org/images/files/9145Effective\\_Tax\\_dispute\\_resolution\\_GEO\\_GSMEA.pdf](http://ewmi-prolog.org/images/files/9145Effective_Tax_dispute_resolution_GEO_GSMEA.pdf)

გზით, მაგრამ საგადასახადო ტრიბუნალი არის ერთადერთი ორგანო, სადაც საგადასახადო სუბიექტი უფლებამოსილია გაასაჩივროს გადასახადების დარიცხვის კანონიერება სადავო გადასახადის სრულად გადახდის გარეშე. მხარეს, რომელიც ასაჩივრებს გადასახადის დაკისრებას, შეუძლია სარჩელი აღძრას შეერთებული შტატების ნებისმიერ რაიონულ სასამართლოში ან შეერთებული შტატების ფედერალური განცხადებების/პრეტენზიების სასამართლოში, თუმცა ორივე ინსტანციაში საქმის გასაჩივრების შემთხვევაში სავალდებულოა გადასახადის გადახდა სარჩელის აღძვრამდე.<sup>70</sup>

აღსანიშნავია, რომ საგადასახადო დავაზე, რომლის ღირებულებაც არ აღემატება 50 000 აშშ დოლარს, გადასახადის გადამხდელს შეუძლია საქმის განხილვა სასამართლოში „მცირე საგადასახადო საქმეებისათვის განსაზღვრული პროცედურის“ მიხედვით. ამ ტიპის პროცედურის დროს სასამართლო საქმე დაჩქარებული წესით განიხილება, თუმცა მიღებული გადაწყვეტილება გასაჩივრებას არ ექვემდებარება და არ ატარებს პრეცედენტულ ხასიათს.<sup>71</sup>

## დასკვნები

დასკვნის სახით ავლნიშნავთ, რომ დღესდღეობით საგადასახადო კანონმდებლობასა და ბიზნესდავების მარეგულირებელ კანონმდებლობაში არსებობს რიგი ხარვეზები, რაც ხელს უშლის ბიზნესდავების სამართლიან წარმოებას და ეფექტურ განხილვას.

ადმინისტრაციული სამართალდარღვევათა კოდექსი თავისი სიძველის გამო ვერ პასუხობს თანამედროვე ეკონომიკურ გამოწვევებს და თავის მხრივ, აფერხებს სახელმწიფო ეკონომიკური სისტემის განვითარებას. მათ შორის არსებული ნორმები იჭრება სისხლის სამართლის სფეროში და ზოგიერთი ქმედებისათვის ითვალისწინებს სანქციის სახით ადმინისტრაციულ პატიმრობას, რაც გაუმართლებელია. გარდა ამისა, სანქციის სახით დამატებით გამოხატული ზომები, მაგალითად ქონების კონფისკაცია

---

<sup>70</sup> Flora v. United States, <https://supreme.justia.com/cases/federal/us/362/145/>

<sup>71</sup> საქართველოს მცირე და საშუალო საწარმოთა ასოციაცია, საგადასახადო დავების გადაწყვეტის ეფექტური ინსტიტუტები, საგადასახადო სასამართლოები და ალტერნატიული გზები, თბილისი, 2012, 17, [http://ewmi-prolog.org/images/files/9145Effective\\_Tax\\_dispute\\_resolution\\_GEO\\_GSMEA.pdf](http://ewmi-prolog.org/images/files/9145Effective_Tax_dispute_resolution_GEO_GSMEA.pdf)

არათუ ხელს უწყობს კანონის მიერ მიზნის მიღწევას, არამედ პირიქით ხელს უშლის ეკონომიკურ ბრუნვას. მაგალითად ქონების კონფისკაციისას ხშირად ხდება ასეთი ქონების განადგურება, გამოდის რომ გარკვეული საბაზრო ღირებულების პროდუქტი სრულიად უგზოუკვლოდ იკარგება და უფასურდება. მაშინ როდესაც შესაძლებელია მოხდეს მისი რეალიზაცია და ამ თანხის სახელმწიფო ბიუჯეტში მიმართვა.

გარდა ამისა, ხშირია სისხლისსამართლებრივი და ადმინისტრაციული პასუხისმგებლობის ერთმანეთისაგან გამიჯვნის პრობლემები. განსაკუთრებულად მწვავედ ამ საკითხს ვხვდებით სისხლის სამართლის 218-ე მუხლთან მიმართებით ვხვდებით და საჭიროა ერთი მიდგომის შემუშავება ორაზროვნებისა და ბუნდოვანების აღმოსაფხვრელად, სამართლიანი პრაქტიკების დასამკვიდრებლად.

რამდენად დახვეწილი საგადასახადო სისტემაც არ უნდა ჰქონდეს სახელმწიფოს, ბიზნესდავების არსებობა გარდაუვალია. სწორედ ამიტომ არის მიღებული რიგი კანონმდებლობა მსგავსი ბიზნესდავების მოსაწესრიგებლად. თუმცა ფაქტია, რომ არსებული კანონმდებლობა უნაკლო არ არის და არსებობს ხარვეზები, როგორც ადმინისტრაციულ, ისე სისხლის სამართლის სფეროში არსებულ ნორმებში. მსგავსი საკანონმდებლო ხარვეზების არსებობა საფრთხის შემცველია სახელმწიფოსათვის სტაბილური ბიზნეს გარემოს შექმნის თვალსაზრისით, განსაკუთრებით კი უცხოელი ინვესტორთათვის, რომლებსაც სჭირდებათ ლიბერალური საგადასახადო კანონმდებლობა და საქმიანობის მთელი რიგი გარანტიები.

ევროკავშირსა და საქართველოს შორის გაფორმებული ასოცირების ხელშეკრულება და DCFTA შეთანხმება მთელ რიგ ვალდებულებებს აკისრებს საქართველოს არსებული შიდა კანონმდებლობის მოწესრიგებისა და ევროპულ სტანდარტებთან მიახლოებისათვის, რაც საშუალებას მისცემს სახელმწიფოს დიდი ნაბიჯები გადადგას ევროინტეგრაციისა და ევროკავშირში გაწევრიანებისაკენ. ამ ფონზე კი არსებული კანონმდებლობა საჭიროებს მრავალმხრივ გადახედვასა და ცვლილებების განხორციელებას. საერთაშორისო პრაქტიკების მოხმობა და განვითარებული ქვეყნების მიერ საგადასახადო სფეროში აწ უკვე გამოცდილი საგადასახადო ორგანოს მოდელებისა თუ ბიზნესდავების წარმოების პროცედურების გათვალისწინება და



ქართულ რეალობაზე მორგება მნიშვნელოვნად შეცვლის არსებულ სურათს ბიზნესდავების წარმოების სტატისტიკისა და ეკონომიკური წინსვლის კუთხით.

საგადასახადო (ბიზნესდავების) განხილვისა და სახელმწიფოსა და ბზინესსშორის ურთიერთობა მოითხოვს განსაკუთრებულ ყურადღებას სახელმწიფოს მხრიდან და მათი გადაჭრის ეფექტური გზების შემუშავებას. ამ თვალსაზრისით შესაძლებელია იყოს გამოსადეგი ყველა ზემოთ აღნიშნული საკითხების მოსაგვარებლად:

საკანონმდებლო ცვლილებების დონეზე უნდა დაზუსტდეს კეთილსინდისიერი გადამხდელის პრინციპი და კანონმა ცალსახა და ერთგვაროვანი სისტემა შემოგვთავაზოს გადასახადების გადამხდელების მიმართ, რომელსაც ფინანსთა სამინისტრო განსაზღვრავს: განზრახვის ელემენტი; ობიექტური გარემოებები, რომელიც შესაძლებელია გათვალისწინებული იქნას საგადასახადო ორგანოს მიერ დავის გადაწყვეტისას და სანქციის განსაზღვრისას; სასურველია ფინანსთა სამინისტროს დავების განხილვის და სასამართლო ორგანოებმა დიალოგი საფუძველზე ერთიანი პრაქტიკის შეჯერებამდე მივიდნენ.; საგადასახადო ორგანოს მიერ დისკრეციული უფლებამოსილების გამოყენების გზით გადაწყვეტილების მიღებისას აუცილებელია დასაბუთდეს მიღებული გადაწყვეტილება და ამგვარ დასაბუთებებს მიეცეს სისტემური ხასიათი; სამართალდარღვევა, რომლისთვისაც დაწესებულია ადმინისტრაციული პატიმრობა, უნდა მოწესრიგდეს არა ადმინისტრაციული კანონმდებლობით, არამედ სისხლის სამართლის კოდექსით; სისხლის სამართლის კოდექსის 218-ე მუხლით დანაშაული შესაძლებელია აისახოს ადმინისტრაციულ კანონმდებლობაში და პირს ასეთი ქმედებისათვის დაეკისროს არა სისხლისსამართლებრივი, არამედ ადმინისტრაციული პასუხისმგებლობა და სანქციის სახით განესაზღვროს ფულადი ჯარიმა, რომელიც მოახდენს მის მიერ ჩადენილი სამართალდარღვევის კომპენსირებას.

## ლიტერატურა

1. ავტორთა კოლექტივი, სისხლის სამართლის კერძო ნაწილი (წიგნი პირველი), თბილისი, 2014
2. თომამე დ, ცერცვამეთ, საგადასახადო დავების ანალიზი, თბილისი, 2016, [http://ewmi-prolog.org/images/files/9145Effective Tax dispute resolution GEO GSMEA.pdf](http://ewmi-prolog.org/images/files/9145Effective_Tax_dispute_resolution_GEO_GSMEA.pdf)
3. დავით ბატონიშვილის სამართლის ინსტიტუტი, ლადო ჭანტურია 50, თბილისი, 2013
4. როგავა ზ, ამილახვარი ზ, საგადასახადო სამართალი: საერთო-სახელმწიფოებრივი და ადგილობრივი გადასახადები: დამხმარე სახელმძღვანელო, რედაქტორი: მაია კოპალეიშვილი; თბილისის ღია უნივერსიტეტი
5. როგავა ზ., სხიერელი მ., საზღვარგარეთის ქვეყნების საგადასახადო სისტემები, თბილისი, 2003
6. როგავა ზ., საგადასახადო სამართალი, საგადასახადო კონტროლი და საგადასახადო პასუხისმგებლობა, პირველი გამოცემა, ბაკმი, თბილისი, 2009
7. გვარამამე თ., საგადასახადო პასუხისმგებლობის სამართლებრივი საფუძვლები (შედარებით-სამართლებრივი ანალიზი), სადისერტაციო ნაშრომი, თბილისი, 2012, [http://press.tsu.ge/data/image\\_db\\_innova/Disertaciebi/tamar gvaramaze.pdf](http://press.tsu.ge/data/image_db_innova/Disertaciebi/tamar_gvaramaze.pdf)
8. დევდარიანი თ., სამაგისტრო ნაშრომი თემაზე: „გადასახადისათვის თავის არიდება, როგორც დანაშაული და პასუხისმგებლობის დაკისრების პრაქტიკულ-სამართლებრივი ასპექტები“, თსუ, 2019
9. ხარაზი ი., გადასახადის გადამხდელის უფლებებისა და მოვალეობები საგადასახადო - საბაჟო წესების დარღვევებისათვის პასუხისმგებლობის დაკისრების ასპექტების მიხედვით (ადმინისტრაციული პასუხისმგებლობის დაკისრების ჭრილში), სამეცნიერო ჟურნალი, თბილისი
10. ი. ხარაზი, საგადასახადო სამართალი, დამხმარე სახელმძღვანელო, ნაწილი პირველი, თბილისი, 2020
11. ხარაზი ი., საგადასახადო სამართალი, დამხმარე სახელმძღვანელო, ნაწილი მესამე, თბილისი, 2020

12. ხარშილაძე ი., ადმინისტრაციული სამართალი, სამეცნიერო-პოპულარული ჟურნალი, ადმინისტრაციული გადაცდომისა და სისხლის სამართლის დანაშაულის გამიჯვნის სამართლებრივი პრობლემები, თბილისი, 2016
13. ზალდასტანიშვილი კ., ნანობაშვილი ი., ა. ხვთისიაშვილი, ევროკავშირის ბაზარზე იმპორტირებული საქონლის დაბეგვრის თავისებურებანი, თბილისი
14. ნადარაია ლ., ზ. როგავა, კ. რუხაძე, ბ. ბოლქვაძე, საქართველოს საგადასახადო კოდექსის კომენტარი, წიგნი პირველი, თბილისი, 2012
15. ემერსონი მ., კოვზირიძე თ., საქართველო და ევროკავშირი, მოკლე გზამკვლევი, ევროპული კვლევის ცენტრი, ბრიუსელი, რეფორმატიქსი, თბილისი, <http://www.dcfra.gov.ge/public/filemanager/publications/pub2.pdf>
16. თევდორაძე ნ., ლ. პაპაშვილი, მსოფლიო სავაჭრო ორგანიზაცია (WTO), საერთაშორისო ორგანიზაციების ზოგადი მიმოხილვა და მათი თანამშრომლობა საქართველოსთან, თბილისი, 2005
17. ქოქრაშვილი ქ., სამეწარმეო სამართალი, თბილისი, 2019
18. საქართველოს ახალგაზრდა იურისტთა ასოციაცია, ადამიანის უფლებათა ევროპული სასამართლოს პრეცედენტული სამართალი, თბილისი, 2004, [http://oldtbappeal.court.ge/upload/r\\_854.pdf](http://oldtbappeal.court.ge/upload/r_854.pdf)

#### უცხოენოვანი ლიტერატურა:

19. Arnold J. B., General Report, Limits on the Use of Low-Tax Regimes by Multinational Businesses: Current Measures and Emerging Trends, 2011
20. Ault J.H., Arnold J. B., Comparative Income Taxation: A Structural Analysis, second edition, 2004
21. Bederman J. D., International Law Frameworks, 2011
22. Kierkegaard M. S., International Law and Trade Bridging the East-West Divide, Sihhiye Ankara, 2007
23. Melvin Aron Eisenberg, Corporations and Other Business Organizations, Cases and Materials, Foundation Press, 9th ed., 2005

24. Publications Office of the European Union, Tax Policies in the European Union, Survey, 2018
25. Reuven S., International Tax Law as International Law, University of Michigan Law School Scholarship Repository, 2004
26. Torgler B., Schaffner M., Macintyre A., Tax Compliance, Tax Morale, and Governance Quality, Australia, 2007
27. W. Wade, H. Ragnemalm, P. Lstrauss, Administrative Law the problem of Justice, vol. #1 Anglo americal and Nordic Systems, Edited by A. Piras, Coordinated by G. Motzo Giuffre, Milan, 1991
28. William H. N., III, International Income Tax and Estate Planning, second edition, 2004
29. Wolfgang Schön, Tax and Corporate Governance at 40, MPI Studies on Intellectual Property, Competition and Tax Law, Volume 3, Max Planck Institute for Intellectual Property, Competition and Tax Law, Springer – Verlag Berlin Heidelberg, 2008

### სასამართლო პრაქტიკა

1. საქართველოს უზენაესი სასამართლოს გადაწყვეტილებანი ადმინისტრაციულ და სხვა კატეგორიის საქმეებზე, რედ. ს.ჯორბენაძე, 2006
2. საქართველოს უზენაესი სასამართლოს მნიშვნელოვანი განმარტებანი საქმეზე საქმეზე №ას-1307-1245-2014, [http://www.supremecourt.ge/files/upload-file/pdf/+news-mnishvnelovani-ganmarteba78-\(1\).pdf](http://www.supremecourt.ge/files/upload-file/pdf/+news-mnishvnelovani-ganmarteba78-(1).pdf)
3. „საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს 2017 წლის 14 თებერვლის №1/3/638 გადაწყვეტილება საქმეზე საქართველოს მოქალაქე ლევან ალაფიშვილი საქართველოს პარლამენტის წინააღმდეგ“, <https://matsne.gov.ge/ka/document/view/3584538?publication=0>
4. საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა კოლეგიის 2006 წლის 12 აპრილის გადაწყვეტილება N ბს-1618-1192(კ-05),
5. საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2014 წლის 7 ნოემბრის განმარტება საქმეზე #ბს-222-219(კ14)

6. საქართველოს უზენაესი სასამართლოს 2015 წლის 6 მაისის გადაწყვეტილება საქმეზე №ას-1307-1245-2014;
7. საქართველოს უზენაესი სასამართლოს 2015 წლის 6 მაისის გადაწყვეტილება საქმეზე №ას-1158-1104-2014
8. საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2018 წლის 13 დეკემბრის Nბს-672-672(კ-18) გადაწყვეტილება
9. საქართველოს უზენაესი სასამართლოს ადმინისტრაციულ საქმეთა პალატის 2012 წლის 7 ნოემბრის გადაწყვეტილება საქმეზე 1ბს-1774-1742(კ-11)
10. საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს მეორე კოლეგიის 2017 წლის 28 დეკემბრის 2/7/667 გადაწყვეტილება <https://matsne.gov.ge/ka/document/view/3982215?publication=0>
11. „საქართველოს საკონსტიტუციო სასამართლოს 2017 წლის 14 თებერვლის №1/3/638 გადაწყვეტილება საქმეზე საქართველოს მოქალაქე ლევან ალაფიშვილი საქართველოს პარლამენტის წინააღმდეგ“, <https://matsne.gov.ge/ka/document/view/3584538?publication=0>
12. ადამიანის უფლებათა ევროპული სასამართლოს გადაწყვეტილება საქმეზე Janosevic v. Sweden, 2003, ECHR <https://hudoc.echr.coe.int/app/conversion/docx/pdf?filename=Janosevic+v.+Sweden.pdf&id=002-5242&library=ECHR&logEvent=False>
13. ჯეიმსი გაერთიანებული სამეფოს წინააღმდეგ (James v. the United Kingdom), A98, 1986
14. Flora v. United States, <https://supreme.justia.com/cases/federal/us/362/145/>
15. Bramelid and Malmstrom v. Sweden, <https://hudoc.echr.coe.int/app/conversion/pdf?library=ECHR&id=001-92813&filename=BRAMELID%20AND%20MALMSTROM%20v.%20SWEDEN.pdf>
16. Dartmouth College v Woodward, 4 Wheat (US 7 51S), <https://www.law.cornell.edu/supremecourt/text/17/518>

17. Salomon v Salomon & Co. Ltd (1897), <https://www.lawteacher.net/cases/salomon-v-salomon.php>

### საკანონმდებლო ბაზა

1. საქართველოს ადმინისტრაციულ სამართალდარღვევათა კოდექსი, <https://matsne.gov.ge/ka/document/view/28216?publication=481>
2. საქართველოს ადმინისტრაციული საპროცესო კოდექსი, <https://matsne.gov.ge/ka/document/view/16492?publication=83>
3. საქართველოს კანონი მეწარმეთა შესახებ, <https://matsne.gov.ge/ka/document/view/28408>
4. საქართველოს საგადასახადო კოდექსი, <https://matsne.gov.ge/ka/document/view/1043717?publication=173>
5. საქართველოს სისხლის სამართლის კოდექსი, <https://matsne.gov.ge/ka/document/view/16426?publication=235#!>
6. საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2010 წლის 31 დეკემბრის N 996 ბრძანება „გადასახადების ადმინისტრირების შესახებ“, <https://matsne.gov.ge/ka/document/view/1167887?publication=0>
7. საქართველოს ფინანსთა მინისტრის 2010 წლის 31 დეკემბრის ბრძანება №994 „მიმდინარე კონტროლის პროცედურების ჩატარების, სასაქონლო-მატერიალურ ფასეულობათა ჩამოწერის, საგადასახადო დავალიანების გადახდევინების უზრუნველყოფის ღონისძიებების განხორციელების, სამართალდარღვევათა საქმისწარმოების წესის დამტკიცების თაობაზე“, <https://matsne.gov.ge/ka/document/view/1167835?publication=0>
8. U.S Constitution, Article 1, Section 8, <https://constitution.congress.gov/browse/article-1/section-8/#:~:text=The%20Congress%20shall%20have%20Power,uniform%20throughout%20the%20United%20States%3B&text=1%20Taxing%20Power>

## ინტერნეტ-რესურსები

1. ფორდჰამის ჟურნალის „საკორპორაციო და საფინანსო სამართალი“ სტატია, „კორპორაციების მოკლე ისტორია“, <https://news.law.fordham.edu/jcfl/2018/11/18/a-brief-history-of-the-corporate-form-and-why-it-matters/>
2. საკორპორაციო ფინანსური ინსტიტუტის სტატია, „რა არის ბიზნესსუბიექტის თეორია?“, <https://corporatefinanceinstitute.com/resources/knowledge/finance/entity-theory/>
3. World Trade Organization, Understanding on rules and procedures governing the settlement of disputes, [https://www.wto.org/english/tratop\\_e/dispu\\_e/dsu\\_e.htm](https://www.wto.org/english/tratop_e/dispu_e/dsu_e.htm)
4. World Trade Organization, Dispute Settlement Body, [https://www.wto.org/english/tratop\\_e/dispu\\_e/dispu\\_body\\_e.htm](https://www.wto.org/english/tratop_e/dispu_e/dispu_body_e.htm)
5. World Trade Organization, Map of disputes between WTO Members [https://www.wto.org/english/tratop\\_e/dispu\\_e/dispu\\_maps\\_e.htm](https://www.wto.org/english/tratop_e/dispu_e/dispu_maps_e.htm)